



Universidade de Aveiro
2013

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

Carlos Carvalho
Martins da Silva

Os normativos das Associações de Pais: o caso do
distrito de Aveiro



**Carlos Carvalho
Martins da Silva**

**Os normativos das Associações de Pais: o caso do
distrito de Aveiro**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica da Professora Carla Manuela Teixeira de Carvalho, Equiparada a Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro e coorientação do Professor Carlos Alberto Valente dos Anjos, Equiparado a Assistente do 2.º Triénio do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

A todos aqueles que sempre acreditaram em mim.

Júri

presidente

Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
Professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

arguente

Doutora Ana Maria Gomes Rodrigues
Professora auxiliar da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

orientador

Mestre Carla Manuela Teixeira de Carvalho
Equiparada a professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Agradecimentos

Agradeço de forma sentida aos meus orientadores, Professores Carla Carvalho e Carlos Anjos, pelo privilégio de ter privado com dois docentes com competências excepcionais e pelos conhecimentos que me foram transmitidos ao longo deste trabalho. Foi muito importante para este estudo a qualidade das suas críticas construtivas e a elevada exigência académica e científica que sempre imprimiram aos seus comentários. Sensibilizado fiquei, também, por terem aceite, desde a primeira hora, o desafio de orientar esta minha dissertação.

Agradeço à minha filha, Mariana, que me proporcionou a oportunidade de entrar neste mundo maravilhoso de partilha e camaradagem, nesta verdadeira escola de democracia, de participação cívica, de exercício de cidadania, que é o movimento associativo de pais.

Agradeço à minha esposa, Augusta, não só por todo o apoio e incentivo, mas também por ter sido a grande impulsionadora deste meu reingresso no ensino superior.

Agradeço a ambas pela compreensão, pela paciência que demonstraram nos momentos mais difíceis, pelas horas em que ficaram privadas da minha atenção e da minha presença.

Aos meus companheiros do movimento associativo de pais, que me acompanharam ao longo deste percurso e a quem recorrentemente tive de delegar competências, para me representarem, nomeadamente aos meus vice-presidentes, na Federação das Associações de Pais do Concelho de Oliveira de Azeméis (FAPCOA), que sempre souberam estar à altura dos acontecimentos

Finalmente deixo aqui também uma palavra especial de agradecimento e apreço a todos que disponibilizaram parte do seu tempo no preenchimento do questionário e aos que, de uma forma direta ou indireta, prestaram o seu contributo na realização deste trabalho.

Palavras-chave

Associações de Pais, Entidades do Setor Não Lucrativo, Organização contabilística, Obrigações fiscais

Resumo

As entidades do setor não lucrativo prosseguem fins que visam, fundamentalmente, ações focadas na cidadania e na defesa de causas. Aqui se integram as Associações de Pais, que são a expressão legalmente organizada da necessidade de realização de uma finalidade, comum a todos os seus membros, que passa por assegurar a efetivação dos direitos e dos deveres que assistem aos pais e encarregados de educação, em tudo o que respeita à educação e ensino dos seus filhos e educandos.

Os princípios consignados pela legislação que exclusivamente se aplica às Associações de Pais, não as isentam de cumprirem obrigações legais. As Associações de Pais são marcadas por uma volatilidade do seu dirigismo e pela ausência de capacidade técnica que lhes permita uma estrutura organizacional, pelo que se deparam com muitas dificuldades no cumprimento daquelas obrigações. É recorrente este tipo de entidades não encontrarem orientações técnicas sobre as obrigações que têm de cumprir subsistindo uma permanente dúvida, e até desconhecimento, sobre o seu enquadramento jurídico, contabilístico e fiscal.

O presente estudo tem como principais objetivos, por um lado, efetuar um aprofundado estudo do atual enquadramento jurídico, contabilístico e fiscal aplicável às Associações de Pais em Portugal. Por outro lado, pretende-se recolher evidência empírica dos procedimentos e práticas que atualmente são utilizadas naquelas entidades, quer no plano contabilístico, quer no plano legal, permitindo caracterizar a realidade das Associações de Pais do distrito de Aveiro e a conformidade das práticas adotadas com os normativos aplicáveis.

As principais conclusões do nosso estudo empírico, realizado por inquérito refletem a existência de lacunas, não só ao nível do cumprimento das obrigações fiscais e contabilísticas, mas também no que se refere ao funcionamento das próprias Associações de Pais. Verificamos existir um desconhecimento do regime de normalização contabilístico aplicável, uma desvalorização da necessidade do aumento da exigência na preparação e apresentação de contas aos seus interessados. Por fim, é notório que as entidades não conhecem o seu enquadramento fiscal. O estudo espelha, ainda, o interesse que as Associações de Pais manifestaram em dispor de um guião que as oriente no cumprimento das suas obrigações.

Keywords

Parents associations, non-profit entities, parental associative movement, taxation. parental associative movement

Abstract

Non-profit sector entities are focused mainly on citizenship and advocacy actions. Here the Parent Associations are integrated, and are the entity that is legally organized to express the need to conduct an objective, common to all its members, which is to ensure the realization of rights and duties that assist parents and guardians in everything related to the education and teaching of their children and students.

The principles placed by the legislation, applies only to Parent Associations, not exempt from complying with legal requirements. The Parent Associations are marked by volatility of their dirigisme and lack of technical capacity that allows them an organizational structure. Moreover, these associations face many difficulties in fulfilling those obligations. It is normal in this kind of entities not to meet technical guidance on obligations that have to meet persistent and permanent doubt, and even ignorance about their legal, tax and accounting framework.

The present work in this thesis has the main objectives, first, make a thorough study of current legal, accounting and tax framework applicable to parents' associations in Portugal. On the other hand, we intend to collect empirical evidence (through a questionnaire) of the procedures and practices that are currently used within those entities, whether in accounting terms, or in legal terms, allowing to characterize the reality of Parent Associations and compliance of practices with the applicable regulations.

The main conclusions of this study, made by inquiry reflect the existence of gaps, not only at overall tax and accounting obligations levels, but also with regard to the functioning of their own bodies. This study verifies that there is a lack of standardization applicable to the accounting regime, a devaluation of the need for increased demand in the presentation of accounts and will need for society in general, expresses the knowledge of how resources are placed at your disposal. Finally it is notorious that the authorities do not know their fiscal and the main taxes. The study also reflects the manifestation and need that Parent Associations have, in having a guide to meet their primary needs

Índice

1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Enquadramento do tema	2
1.2. Objetivos e justificação do estudo	3
1.3. Estrutura do trabalho	4
2. AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO	7
2.1. Origem e caracterização do setor não lucrativo	7
2.2. Os principais tipos de entidades do setor não lucrativo	14
2.3. Estatutos concedidos às entidades do setor não lucrativo	17
3. AS ASSOCIAÇÕES DE PAIS EM PORTUGAL	21
3.1. A génese e a evolução das Associações de Pais	22
3.1.1. As origens do movimento associativo de pais	23
3.1.2. A nova dimensão após a instauração do regime democrático	25
3.2. O atual enquadramento jurídico	34
3.3. Formalidades da sua constituição	39
4. O NORMATIVO CONTABILÍSTICO APLICÁVEL ÀS ASSOCIAÇÕES DE PAIS	45
4.1. Enquadramento normativo das ESNL	45
4.2. A organização contabilística	50
4.2.1. O normativo contabilístico aplicável	53
4.2.2. Regime de normalização contabilístico para as ESNL (SNC-ESNL)	54
4.2.2.1 Caracterização e estrutura.	54
4.2.2.2. Bases de apresentação de demonstrações financeiras	56
4.2.2.3. Código de Contas	60
4.2.2.4. Modelos de demonstrações financeiras	64
4.2.2.5. NCRF-ESNL	65
4.2.2.6. O regime sancionatório	70
4.2.2.7. A prestação de contas em regime de caixa	72

4.3. O período de relato	75
4.4 A nossa proposta de escrituração em regime de caixa	75
5. OBRIGAÇÕES FISCAIS	79
5.1. Enquadramento fiscal das Associações de Pais	79
5.2. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO	81
5.2.1. Incidência	81
5.2.2. Isenções	83
5.2.3. Regime misto de tributação	89
5.2.4. Obrigações declarativas em IVA	90
5.3. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS	92
5.3.1. Incidência	92
5.3.2. Determinação do rendimento global	93
5.3.3. As isenções e a exclusão em IRC	95
5.3.3.1. Isenções	96
5.3.3.2. Exclusão tributária	102
5.3.3.3. Tributações autónomas	103
5.3.4. Obrigações declarativas	104
5.3.5. Preenchimento da declaração modelo 22	105
5.3.6. Outras obrigações contabilísticas perante o IRC	114
5.3.7. Outras obrigações fiscais	115
5.4. A relevância fiscal dos donativos	116
5.5. Isenções das Associações de Pais no âmbito de outros impostos	125
5.6. Declaração de utilidade pública	126
5.7. Responsabilidades por dívidas fiscais	130

6. ESTUDO EMPÍRICO	131
6.1. Objetivos do estudo	131
6.2. Metodologia e amostra	131
6.2.1. Seleção da amostra	132
6.2.2. Instrumento de recolha de dados	133
6.2.3. Processo de recolha de análise dos dados	137
6.3. Apresentação e discussão dos resultados	138
6.3.1. Caraterização do responsável pelo preenchimento do questionário	138
6.3.2. Caraterização da sua Associações de Pais	141
6.3.3. Obrigações fiscais	148
6.3.4. Prestação de contas	150
6.3.5. Normalização contabilística	158
7. CONCLUSÕES	167
8. LIMITAÇÕES AO ESTUDO	173
9. POSSÍVEIS DESENVOLVIMENTOS DO ESTUDO	175
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	177
ANEXO I – MAPAS DO REGIME DE CAIXA	183
ANEXO II – A NOSSA PROPOSTA DE MAPAS	189
ANEXO III – O QUESTIONÁRIO	195

Lista de abreviaturas

AEC	Atividades de Enriquecimento Curricular
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
ATL	Atividades de Tempos Livres
BADF	Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras
CAE	Classificação das Atividades Económicas
CAF	Componente de Apoio à Família
CC	Código Civil
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CONFAP	Confederação Nacional das Associações de Pais
CRP	Constituição da República Portuguesa
DF	Demonstrações Financeiras
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ESNL	Entidades do Setor Não Lucrativo
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSS	Instituição Particular de Solidariedade Social
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MAP	Movimento Associativo de Pais
MDF	Modelos de Demonstrações Financeiras
MEC	Ministério da Educação e Ciência
NCRF-ESNL	Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo
NIB	Número de Identificação Bancária
NIPC	Número de Identificação de Pessoa Coletiva
POC	Plano Oficial de Contabilidade
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RNPC	Registo Nacional de Pessoas Coletivas
SNC-ESNL	Sistema de Normalização Contabilística para as ESNL
TOC	Técnico Oficial de Contas

Índice de quadros

Quadro I – Diplomas do SNC-ESNL	46
Quadro II – Numero de respostas obtidas	138

Índice de tabelas

Tabela I – Modelo 22 – Assistente de preenchimento	107
Tabela II – Modelo 22 – Quadro 01	107
Tabela III – Modelo 22 – Quadro 03	108
Tabela IV – Modelo 22 – Quadro 05	109
Tabela V – Modelo 22 – Quadro 09	110
Tabela VI – Modelo 22 – Quadro 10	110
Tabela VII – Modelo 22 – Anexo D	111
Tabela VIII – Modelo 22 – Anexo D – Quadro 3	111
Tabela IX – Modelo 22 - Menu da declaração.....	112
Tabela X – Modelo 22 – Submissão	112
Tabela XI – Modelo 25 – Quadro 0	122
Tabela XII – Modelo 25 – Quadro 1	123
Tabela XIII – Modelo 25 – Quadro 2	123
Tabela XIV – Modelo 25 – Quadro 3	124
Tabela XV – Modelo 25 – Quadro 4	124
Tabela XVI – Modelo 25 – Quadro 5	125
Tabela XVII – A definição da amostra	133

Índice de figuras

Figura I – A organização do movimento associativo de pais	33
Figura II – A constituição de uma Associação de Pais	40

Índice de gráficos

Gráfico I – Idade do respondente	139
Gráfico II – Sexo do respondente	140
Gráfico III – Formação académica	140
Gráfico IV – Atividades desenvolvidas	142
Gráfico V – Número de alunos que a Associações de Pais representa	143
Gráfico VI – Nível de rendimentos anuais que a associação gere	145
Gráfico VII – Principal fonte de rendimento	146
Gráfico VIII – Principais gastos da Associação de Pais	147
Gráfico IX – Cumprimento das obrigações fiscais	149
Gráfico X – Obrigações declarativas	150
Gráfico XI – Organização da contabilidade de acordo com o SNC-ESNL	151
Gráfico XII – Opinião sobre as normas utilizadas na elaboração das contas das Associações de Pais	152
Gráfico XIII – Opinião sobre o enquadramento perante o SNC-ESNL	153
Gráfico XIV – Dificuldades na elaboração de contas	155
Gráfico XV – Importância em dar a conhecer as contas	156
Gráfico XVI – Impacto do aumento da exigência na apresentação de contas...	158
Gráfico XVII – Conhecimento sobre o SNC-ESNL	159
Gráfico XVIII – Concordância com o SNC-ESNL	160
Gráfico XIX – Nível de informação sobre o SNC-ESNL	161
Gráfico XX – Impacto da aplicação do SNC-ESNL	162
Gráfico XXI – Nível de preparação das Associações de Pais face ao SNC-ESNL	163
Gráfico XXII – Nível de interesse dos utilizadores na aplicação do SNC-ESNL	165
Gráfico XXIII – Qual a importância da existência de um guião	166

1. INTRODUÇÃO

As entidades do setor não lucrativo (ESNL) assumem cada vez mais relevo no contexto económico português, ao atuarem em complementaridade e, até mesmo, em substituição de algumas entidades do setor público. Esta é uma característica que marca a atuação das ESNL, em geral, e que se aplica às Associações de Pais, em particular. O presente estudo circunscreve-se, assim, a um tipo concreto de ESNL, às Associações de Pais em Portugal.

A denominação destas entidades tem vindo ao longo dos tempos a ser referenciada de formas diversas, nas diferentes abordagens a que têm sido sujeitas. Recentemente, e por influência da introdução do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), ao adotar a expressão “entidades do setor não lucrativo”, bem como a respetiva sigla ESNL, tornou o termo mais usual, vulgarizando a sua utilização nos meios científicos e académicos, deixando para segundo plano outras referências usadas. Estas entidades são organizações onde o voluntariado impera e por via disso, os conhecimentos técnicos, nomeadamente sobre obrigações jurídicas e fiscais, são questões para as quais os dirigentes não estão muito sensibilizados, entrando facilmente no campo do incumprimento involuntário.

Não conhecendo em detalhe os fundamentos que levaram a CNC à adoção da expressão ESNL na aprovação da norma contabilística, fica claro que esta opção não se adequa ao ordenamento jurídico português, sustentado no texto constitucional, onde é utilizada a expressão “setor social”, apesar de serem feitas alusões “às pessoas coletivas sem carácter lucrativo”. Esta desadequação na adoção da expressão assume maior importância com a recente publicação da Lei de Bases da Economia Social, que veio consagrar a expressão e o seu regime jurídico e a demarcação das opções setoriais, assumindo-se, deste forma, como reconhecimento institucional e jurídico do setor, além da sua delimitação e formas de organização. Este conflito de expressões estende-se ainda ao nível comunitário, colidindo, também, e, mais uma vez, com a Resolução do Parlamento Europeu Sobre a Economia Social. No nosso ponto de vista, o acolhimento da expressão “Economia Social”, assumiria uma maior conformidade face à realidade portuguesa.

Surge, assim, a necessidade de estudar o tema, procurando efetuar uma análise e sistematização do atual enquadramento das Associações de Pais em Portugal, no que se refere às implicações de ordem jurídica, contabilística e fiscal.

1.1. Enquadramento do tema

A recente aprovação da norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL) e do restante normativo contabilístico associado, que introduz regras contabilísticas, aplicáveis especificamente às entidades que prossigam, a título principal, atividades sem fins lucrativos, veio criar alguma agitação e receio nas Associações de Pais em Portugal. Estes normativos vieram introduzir um novo paradigma, cortando com os processos usados e que eram caracterizados pela falta de padrões e até de sistematização, porquanto eram marcados pelo livre arbítrio e conhecimentos do responsável pela apresentação de contas e onde, ainda, se aponta uma descontinuidade de métodos pela constante rotação dos dirigentes. As práticas até aqui usadas na apresentação de contas, não revelavam uma imagem apropriada do desempenho das Associações de Pais, nem sequer informação financeira adequada, sendo muito insuficientes para a satisfação das necessidades dos seus principais interessados, ou seja, a utilidade e a qualidade da informação divulgada, era manifestamente escassa. A todas estas questões acresce o facto de as Associações de Pais usufruírem de isenção de impostos, o que as coloca perante a responsabilidade de prestarem contas e, por outro lado, de justificarem esse estatuto perante os demais contribuintes, que pretendem obter informação financeira e não financeira, para avaliarem se os recursos alocados a estas entidades estão a ser adequadamente utilizados.

Os destinatários, ou seja, os principais interessados, da informação financeira das Associações de Pais são essencialmente os doadores, financiadores e associados, que têm como primeira pretensão conhecer o cumprimento dos objetivos propostos por aquelas entidades. Também os membros das entidades pretendem aferir como os donativos e outros recursos são aplicados. Os próprios voluntários que se dedicam à organização têm interesse em conhecer o resultado do esforço dedicado às atividades, assim como o Estado sempre que disponibiliza recursos, e os contribuintes em geral. As exigências do novo normativo contabilístico, coloca alguns problemas aos corpos dirigentes das Associações de Pais, onde o regime de voluntariado e a condição de encarregado de educação vem encontrar dirigentes pouco familiarizados com as

obrigações contabilísticas e fiscais, sendo que muitos deles não terão sequer conhecimento do conteúdo e das implicações que os norteiam.

Acresce, ainda, que a Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, que é a primeira alteração ao Orçamento do Estado para 2012 (Lei n.º 64 - B/2011, de 30 de dezembro), veio introduzir importantes alterações para estas entidades. Com efeito, as Associações de Pais estavam, na sua grande maioria, dispensadas das obrigações declarativas preconizadas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Com aquelas alterações, aquelas entidades deixaram de o estar, mas os seus dirigentes, pouco sensibilizados para estas obrigações por força da dispensa do normativo anterior, poderão ignorar em absoluto esta nova realidade ou, se avisados, manifestarem sentimentos de rejeição à mudança.

1.2. Objetivos e justificação do estudo

O problema objeto de investigação assenta na inexistência de estudos sistematizados e de referenciais técnicos, que permitam dar resposta às necessidades das Associações de Pais no enquadramento das suas obrigações legais e contabilísticas. Outra vertente do estudo entronca na necessidade de caracterização e levantamento da realidade atual, no que toca aos procedimentos e às práticas atualmente existentes nas Associações de Pais em Portugal, procurando perceber a adequação dessas práticas às atuais exigências legais.

O presente estudo tem como principais objetivos, por um lado, efetuar um aprofundado estudo do atual enquadramento jurídico, contabilístico e fiscal aplicável às Associações de Pais em Portugal. Por outro lado, pretende-se recolher evidência empírica (através de questionário) dos procedimentos e práticas que atualmente são utilizadas naquelas entidades, quer no plano contabilístico, quer no plano legal, permitindo caracterizar a realidade das Associações de Pais e a conformidade das práticas adotadas com os normativos aplicáveis.

A justificação teórica e prática do nosso estudo está bem traduzida nas palavras de Francisco e Alves (2010, p. 11) que, de forma precisa e concisa, concluem que nas entidades do setor não lucrativo, e no caso particular nas Associações de Pais, impera o espírito de voluntariado e verifica-se um “estado de acomodação e desenrasque”, aliado a uma natural aversão ao cumprimento de obrigações legais e de informação, motivadas

pela ausência do domínio de conhecimentos contabilísticos e legais e “onde existe dificuldade em recorrer ao apoio de técnicos especializados”.

Aliadas a estes fatores, estão as lacunas em termos contabilísticos, pela recente introdução do novo normativo. Também em termos legais, ainda não foram desenvolvidos trabalhos que satisfaçam as necessidades de informação daquelas entidades. Além do desconhecimento pelos seus dirigentes, também não encontramos manuais que permitam aos dirigentes das Associações de Pais perceber a dimensão do seu posicionamento perante a legislação, por vezes complexa.

O Código Civil, no seu artigo 6.º, refere com clareza que “a ignorância ou má interpretação da lei não justifica a falta do seu cumprimento nem isenta as pessoas das sanções nela estabelecidas”, o que, por si só, justifica a investigação que nos propomos realizar. Compreendemos a dificuldade em cumprir obrigações e deveres num sistema complexo, sem um conhecimento mínimo e aceitável do seu funcionamento, temos consciência que esse incumprimento é involuntário e facilitado pela complexidade apontada.

Motivado por alguma experiência pessoal como dirigente no movimento associativo de pais, e a consequente perceção das dificuldades dos agentes destas entidades, propusemo-nos desenvolver um trabalho académico que, além de acrescentar valor, permita desenvolver orientações práticas nas diversas áreas onde atuam as Associações de Pais, de modo a fornecer informação indispensável para dar resposta às suas necessidades. É recorrente este tipo de entidades não encontrarem orientações técnicas sobre obrigações de carácter fiscal e subsistir uma permanente dúvida, e até desconhecimento, sobre o seu enquadramento jurídico e legal, quer em termos estruturais, quer em termos das atividades que desenvolvem.

1.3. Estrutura do trabalho

O nosso trabalho está estruturado em nove pontos. O primeiro é a introdução, que contempla a apresentação do tema, a formulação do problema, a definição dos objetivos de investigação e a justificação teórica e prática do problema.

O segundo e o terceiro pontos são dedicados ao estudo das entidades do setor não lucrativo e às Associações de Pais. É efetuada uma caracterização e apresentado o

conceito das ESNL em termos genéricos. Em termos particulares, analisamos a génese das Associações de Pais, estudando o seu enquadramento jurídico, os formalismos da sua constituição e as suas especificidades.

No ponto seguinte, o quarto, é apresentado o normativo contabilístico, no que se refere à sua estrutura e à sua aplicação às Associações de Pais, o regime especial de caixa e as obrigações contabilísticas e de escrituração.

As obrigações fiscais são abordadas no ponto cinco, no âmbito da respetiva legislação aplicável, nomeadamente, o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, o Imposto Sobre o Valor Acrescentado, respetivas obrigações declarativas e, por fim, a relevância fiscal dos donativos.

Por fim, o ponto seis materializa em termos práticos o estudo empírico. São apresentadas a abordagem metodológica utilizada nesta investigação, a caracterização da amostra, a apresentação da metodologia de recolha e tratamento dos dados, a interpretação dos dados da amostra e, no ponto sete, as principais conclusões do estudo desenvolvido. O ponto seguinte, o oitavo, apresenta as limitações inerentes ao estudo e, para finalizar, são apresentados os possíveis desenvolvimentos que o estudo poderá potenciar no futuro.

2. AS ENTIDADES DO SETOR NÃO LUCRATIVO

2.1. Origem e caracterização do setor não lucrativo

A distinção das organizações sem fins lucrativos, dos demais setores da economia, está indelevelmente marcada pelos fins, pela sua missão e pelo reconhecimento da importância que estas entidades desempenham no contexto social. Definem-se, ainda, pelo facto de não terem, ao contrário do que sucede no setor empresarial privado, finalidades relacionadas com a obtenção de lucros, não estando, por isso, dependentes ou sujeitas às regras do mercado, nem a orientações de ordem política, contrariamente ao que sucede nas entidades públicas. Todas estas características distinguem-nas, quer do setor privado empresarial, quer do setor público governamental, ou seja, atuam em áreas às quais aqueles setores não conseguem dar resposta e definem-se pelas causas que perseguem.

Na literatura consultada sobre o tema, encontramos uma profusão de termos usados para apelidar estas entidades, designadamente “setor não lucrativo”, “organizações da sociedade civil”, “setor sem fins lucrativos”, “setor com finalidade não lucrativa”, “economia social”, “terceiro setor” e “setor das organizações da sociedade civil”. Franco, Sokolowski, Hairel e Salamon (2008), utilizam indistintamente na sua investigação, esses diferentes termos, aplicando-os à mesma realidade estudada. Carrion (2000) utiliza ainda o termo “organizações privadas sem fins lucrativos”. Guimarães (2010) vai mais longe ao afirmar que “várias outras têm sido adotadas, que não se referindo a realidades coincidentes, têm uma larga sobreposição entre si sendo, por vezes, usados indiferentemente”.

Ao nível dos recursos, estas entidades estão sempre dependentes de operadores externos, quer sejam financiadores ou doadores, materializados em quotizações, contribuições, doações, angariação de fundos, subsídios públicos, quer através de recursos recolhidos na prestação de serviços. Estes fundos podem ser classificados, segundo a sua proveniência, em recursos próprios, de origem privada e de origem pública. São recursos próprios os que decorrem das receitas de bens e serviços, de participação dos utentes, de quotas, entre outros. São de origem privada todos os que resultam de doações, podendo assumir a forma de ofertas, rifas, peditórios ou

mecenato empresarial. Por fim, os de origem pública, que derivam de subsídios estatais e comunitários.

Contudo, a delimitação no que se refere à sua identidade como não sendo lucrativa, é baseada no facto de prosseguirem objetivos e atividades centradas exatamente nesse fim, onde está arredado dos objetivos a obtenção de lucros. Também o facto de não distribuírem aos seus membros qualquer tipo de ganho económico ou financeiro, terem uma marca forte no voluntariado, serem organizadas dentro dos parâmetros do direito privado e na persecução de atividades relacionadas com o bem-estar social, é uma característica diferenciadora.

Antão, Tavares, Marques e Alves (2012) definem as ESNL como

“entidades privadas, sem fins lucrativos, que prosseguem fins de caráter social... para servir a sociedade em geral através do fornecimento de bens, serviços e ideias para melhorar a qualidade de vida em sociedade, nunca visando remunerar os detentores e fornecedores de capital.”

Podemos considerar, então, que são os princípios, os valores, as causas e as práticas que as pautam. A sua identificação está associada ao facto de afastarem de forma explícita a obtenção de ganhos económicos, aliados à exclusão da possibilidade de distribuição de excedentes aos membros que as governam ou integram. Embora a obtenção de lucro não esteja entre os seus objetivos, caso ocorram, serão afetos à realização dos seus fins estatutários.

Ferreira (2000) e Franco *et al.* (2008) consideram que estas entidades prestam serviços apenas com o objetivo da satisfação de necessidades da sociedade civil, sem obterem qualquer contraprestação mercantil, o que configura uma ação desinteressada sem obtenção de retorno financeiro, ou seja, afetam os recursos que conseguem congregiar em favor de um determinado fim ou missão. Desempenham por definição funções de expressão de valores, de prestação de serviços e de defesa de causas, que se estendem desde os direitos humanos, proteção ambiental, defesa de interesses, organizações de ordem política, de ordem sindical, ligadas a movimentos religiosos, a serviços de saúde, de educação, de ação social, de promoção da cidadania, de combate à exclusão, entre muitas outras.

O setor não lucrativo, vulgarmente apelidado de terceiro setor da economia ou de economia social, de setor voluntário, ou de setor das organizações da sociedade civil, é composto por um indeterminado número de organizações, muito diferentes entre si, em

resultado de objetivos e dos fins que prosseguem, que marcam essa diversidade. Com efeito, o setor não lucrativo compreende organizações que prosseguem diferentes finalidades, assumem modos operatórios diversos e são orientadas por missões de ordem específica, com diferentes objetivos e até diferentes formas jurídicas.

Para Andrade e Franco (2007), apesar das origens do terceiro setor se perderem no tempo, essa expressão está relacionada com a pouca ou inexistente visibilidade que, durante bastante tempo, foi dada ao setor. Com o passar dos anos e o aumento da sua dimensão, do seu impacto social e do montante de recursos geridos, visibilidade e a importância do setor não lucrativo passou a ser cada vez mais reconhecida.

As entidades do setor não lucrativo (ESNL) assumem-se como um vasto conjunto de organizações, que se arrogam indubitavelmente de uma utilidade inestimável nas nossas sociedades, marcadas por processos complexos de transformação, em face de uma conjuntura económica vincada por incertezas e inseguranças. As ESNL vêm conquistando uma relevância crescente na vertente económica e social, pelo significado que possuem no meio onde estão inseridas. No quadro atual, em que as nossas sociedades enfrentam momentos críticos em resultado de uma crise económica prolongada e bastante profunda, em que o Estado, central e local, vai descurando e afastando a sua ação na satisfação das suas necessidades sociais básicas dos cidadãos, têm emergido as ESNL. Aquele afastamento do Estado propicia que estas organizações se assumam como elementos cada vez mais indispensáveis na supressão daquelas carências, numa perspetiva de complementaridade, e até de substituição, das funções que estão atribuídas ao setor público. A este quadro também podemos juntar a globalização, onde as lógicas económicas potenciam desigualdades e a exclusão social.

Outro aspeto marcante da ação destas organizações, passa pela crescente influência no tecido social, porque a sociedade sente a necessidade de intervir, fazendo uso dos seus direitos na promoção da cidadania e da inclusão social, na defesa do bem geral.

Os menos atentos poderão ser levados a pensar que estas organizações atuam na periferia da participação social. Mas, na verdade, estas entidades marcam a sua atuação no aumento do seu impacto económico e social. Isto mesmo veio a ser confirmado no ano 2011, quando a União Europeia (UE) o proclamou oficialmente como o Ano Europeu do Voluntariado, dando visibilidade a uma indeterminável teia de entidades que intervêm no quotidiano social e que agregam um elevado contingente de voluntários.

Como já referimos, estas entidades estão enquadradas naquilo que se convencionou determinar como terceiro setor. Tal denominação resulta dos princípios fundamentais decorrentes da organização económica e social, consagrados no artigo 80.º da CRP, os quais assentam em três pilares: setor público; setor privado; e setor cooperativo e social. Andrade e Franco (2007) defendem que as características identificativas das organizações sem fins lucrativos justificam que sejam agrupadas em setor diferente do público e do empresarial privado. Consideram que:

“A denominação de «terceiro sector» tem conhecido uma ampla utilização pela sua simplicidade e por remeter imediatamente para uma visão simples da organização da atividade de um país em três sectores. É, contudo, uma denominação que não faz jus à sua importância, por parecer relegá-lo precisamente para o último plano de três.” (Andrade e Franco, 2007:15)

Franco *et al.* (2008) identificam cinco características marcantes que são intrínsecas a todas estas entidades: formalmente organizadas; de iniciativa privada; autogovernadas nas suas próprias finalidades; não proporcionam benefícios e não distribuem lucros; e, por fim, com uma componente eminentemente voluntária. No mesmo sentido apontam Antão *et al.* (2012), quando indicam como características marcantes das ESNL, a existência de uma personalidade jurídica de interesse privado, com uma estrutura formalmente organizada e não prossequindo fins exclusivamente de ordem lucrativa. Os eventuais lucros obtidos destinam-se apenas a serem reinvestidos na própria entidade, para realizar atividades e para o cumprimento da sua missão. Estes autores identificam, ainda, como características daquelas entidades, a independência dos poderes públicos, o exercício de uma gestão desinteressada, bem como o desenvolvimento de atividades que visam o bem público, de cariz voluntário ou envolvendo um elevado grau de voluntariado, onde a avaliação do desempenho é de mensuração complexa e difícil.

No nosso país, Andrade e Franco (2007) identificaram a existência das seguintes formas jurídicas de organizações no terceiro setor: associações; associações mutualistas; cooperativas; instituições particulares de solidariedade social; misericórdias; organizações de desenvolvimento local; federações; uniões e confederações; e, ainda, fundações. Estas entidades desenvolvem a sua ação em áreas tão diversas como a cultura e o lazer, a educação e a investigação, a saúde, o ambiente, a participação cívica e a defesa de causas, finalidades religiosas, só para citar as mais importantes, que se revelam como uma força económica e de intervenção significativa.

O crescimento das ESNL, em Portugal, dá-se com a implementação do processo democrático, em abril de 1974, que vem revolucionar a sociedade portuguesa e motivou a impulsão de inúmeras associações e os seus direitos passam a estar consagrados na CRP, aprovada dois anos mais tarde, onde no seu artigo 46.º é consagrado o direito à liberdade de associação, assumindo de forma deliberada que:

“1. Os cidadãos têm o direito de, livremente e sem dependência de qualquer autorização constituir associações, desde que estas não se destinem a promover a violência e os respetivos fins não sejam contrários à lei penal.

2. As associações prosseguem livremente os seus fins sem interferência das autoridades públicas e não podem ser dissolvidas pelo Estado ou suspensas as suas atividades senão nos casos previstos na lei e mediante decisão judicial.

3. Ninguém pode ser obrigado a fazer parte de uma associação nem coagido por qualquer meio a permanecer nela.

4. Não são consentidas associações armadas nem de tipo militar, militarizadas ou paramilitares, nem organizações racistas ou que perfilhem a ideologia fascista.”

Esta declaração de direitos, expressa na CRP, não obstou a que, antes da instauração da democracia, as ESNL não existissem ou não desempenhassem o seu papel. Segundo Ferreira (2000), quem dedicou parte substancial da sua investigação à génese destas organizações em Portugal, tudo aponta que, nas suas remotas origens, estão instituições de carácter religioso e das ordens militares, cuja origem remonta ao século XII, ligadas a missões de caridade e apoio a doentes, pobres e indigentes. No século XV surgem as misericórdias, fundadas pela rainha D. Leonor de Lencastre, que desempenharam um papel muito significativo na sociedade da época e que ainda hoje persistem, com objetivos adaptados às realidades atuais. Surgem, também, as associações voluntárias de socorro mútuo, com uma missão de assistência em casos de carência social.

A partir do século XVII, as organizações começam a demarcar-se do sentido religioso e militar que as norteavam, para passarem a prosseguir objetivos declaradamente de solidariedade e da sociedade civil.

Mas, é no século XIX que se dá o aparecimento das primeiras instituições ligadas a movimentos de ação cultural, com ligações aos movimentos operários, desenvolvendo atividades culturais, em áreas como o teatro e a música. Surgem, ainda, as atividades ligadas ao folclore, com objetivos de defesa e divulgação do património cultural, e as atividades desportivas.

Já no século XX, com a instalação da ditadura, em 1933, muitas destas organizações passam a ser influenciadas e condicionadas na sua ação pelo sistema político vigente.

Mas isso não as impede de desenvolverem, de forma dissimulada, ações de ordem política, no combate ao sistema vigente, apesar de prosseguirem a sua atividade em áreas da solidariedade social, no preenchimento de laços solidários e comunitários. Na segunda metade do século XX, e ainda no período do Estado Novo, surgem as primeiras referências legislativas às instituições particulares de assistência, que assumiam o papel de associações beneficentes, de assistência propriamente ditas ou de utilidade local.

É no último quarto do século XX, a partir da revolução de abril de 1974, que as ESNL se multiplicam e se enraízam na sociedade, com objetivos tão diferentes como a transmissão de valores, a representação junto dos órgãos de poder, as de índole profissional, os sindicatos, as associações cívicas, entre muitas outras. O restabelecimento da liberdade de expressão e a consagração do direito à associação foram fatores determinantes para essa explosão, num ambiente propício ao desenvolvimento de atividades de carácter associativo. A instauração do regime democrático trouxe a primeira lei que reconheceu o direito de associação (Decreto-Lei n.º 594/74, de 7 de novembro). Mas, é com a entrada em vigor da Constituição da República Portuguesa (CRP), que o direito e a liberdade de associação (artigo 46.º da CRP) ficam indelevelmente marcados na lei fundamental do país. Internacionalmente, esses direitos também estão consagrados na Declaração Universal dos Direitos Humanos (artigo 20.º, nºs.º 1 e 2) e na Convenção Europeia dos Direitos Humanos (artigo 11.º).

Andrade e Franco (2007) consideram determinante para o encorajamento do movimento associativo, ligado às entidades do setor não lucrativo, a convicção, que quer as novas associações, quer as antigas, tinham um papel relevante para a comunidade, com a sua função de substituição do Estado. Nesta época, foram introduzidas figuras jurídicas como a pessoa coletiva privada de utilidade pública, de forma a incentivar a expansão das suas atividades e a melhorarem os seus meios. É fortalecido o enquadramento das associações, sendo publicada legislação específica para diversos tipos de associações, de entre elas as Associações de Pais, com a aprovação da Lei n.º 7/77, de 1 de fevereiro, são introduzidas no Código Civil (CC) referências e orientações de carácter geral, alusivas às pessoas coletivas, fazendo menções concretas às associações e às fundações.

Andrade e Franco (2007) consideram que, neste processo, faltou ir um pouco mais além, principalmente na consolidação da estrutura legal das entidades do setor não lucrativo, na definição de uma sistematização da forma legal que poderiam adotar e uma maior consistência na abordagem fiscal deste setor da sociedade civil.

Realce, ainda, para as motivações com a dúvida sobre as capacidades que o Estado teria de enfrentar com sucesso problemas de bem-estar social, de desenvolvimento, e mormente para o problema da exclusão. Esta dúvida reside, principalmente, no período das convulsões internas ditadas pelo agitado período pós revolucionário, onde a desorientação generalizada não oferecia muitas garantias.

Com efeito, ao longo das quase quatro décadas após a instauração do regime democrático, e apesar do crescimento em número de ESNL e da sua importância, consolidando dessa forma a sua posição dentro da sociedade, o Estado não dedicou a atenção que este incremento merecia, na criação de um quadro regulatório favorável à prossecução da missão que as ESNL desenvolvem. Apenas foi melhorada a legislação específica de algumas organizações, como é o caso das Associações de Pais, que viram a legislação que as regula ser sucessivamente alterada, naquilo que é a sua missão.

Só recentemente foi publicada a Lei de Bases da Economia Social (a Lei n.º 30/2013, de 8 de maio) que visa estabelecer, nas bases gerais do regime jurídico definido na CRP, as medidas de incentivo à atividade das organizações, em consonância com os seus princípios e os seus fins. Esta lei de bases visa promover uma reforma na legislação do setor da economia social, tendo presentes as disposições e os princípios nela definidos, envolvendo, ainda, a revisão dos regimes jurídicos das entidades do setor da economia social, do Estatuto do Mecenato e do Estatuto de Utilidade Pública.

Aquela Lei define as linhas mestras por que se deve reger a legislação a aplicar a uma área concreta da organização económica e social do terceiro setor. Aplica-se, assim, ao conjunto das organizações da intitulada economia social, abrangidas pelo ordenamento jurídico português, como sejam as cooperativas, misericórdias, fundações, associações mutualistas, instituições particulares de solidariedade social, associações com fins altruísticos, desportivas e culturais, entre outras. O diploma determina, ainda, que cabe ao Estado a elaboração e manutenção, em lugar próprio, de uma base de dados permanente das entidades que compõem este setor e, no âmbito do sistema estatístico nacional, prevê que seja assegurada a criação e manutenção de uma conta satélite da economia nacional para o setor.

No seu artigo 5.º, a Lei n.º 30/2013 sublinha a autonomia e os princípios orientadores das ESNL, dos quais salientamos:

- A liberdade de adesão e de participação voluntária;
- O controlo democrático dos órgãos pelos seus membros;
- A autonomia da sua gestão, independente dos interesses e da autoridade pública, bem como de outras entidades estranhas à economia social;
- A afetação dos excedentes à prossecução dos seus fins de acordo com o interesse geral, sem prejuízo do respeito pela especificidade da distribuição desses excedentes, próprios da natureza e do substrato de cada uma das entidades;
- O respeito pelos “valores da solidariedade, da igualdade e da não discriminação, da coesão social, da justiça e da equidade, da transparência, da responsabilidade individual e social partilhada e pela subsidiariedade”.

A Lei consagra, também, a liberdade daquelas entidades poderem organizar-se e constituir-se em associações, uniões, federações ou confederações, que sejam suscetíveis de as representar e defender. Articula, ainda, as obrigações do Estado perante a economia social, que passam pelo estímulo e apoio no que se refere à criação e às atividades das entidades, pela obrigação de assegurar o princípio da cooperação. Privilegia o desenvolvimento em articulação com as organizações representativas do setor, de mecanismos de supervisão, que permitam assegurar a transparência nas suas relações entre entidades e os seus membros. Por fim, garantir a estabilidade das relações estabelecidas com as organizações da economia social.

Refira-se, por fim, que aquela lei de bases prevê que a economia social beneficie de um estatuto fiscal mais favorável, em função da respetiva essência e natureza.

2.2. Os principais tipos de ESNL

Existe uma multiplicidade de organizações do setor não lucrativo, com enquadramento jurídico disperso por uma diversidade de legislação, marcado pela diversidade das atividades e missões levadas a cabo, pela formalidade das suas estruturas, entre muitos outros fatores.

Através da análise da Secção II do CC e da legislação específica a seguir indicada, apresentamos neste ponto os diferentes tipos de ESNL identificados no ordenamento jurídico nacional.

Associações

São organizações que resultam da consagração da liberdade dos cidadãos poderem constituir e dessa forma associarem-se com vista a prosseguirem determinado fim, de acordo com o já citado artigo 46.º da CRP, desde que “não se destinem a promover a violência e os respetivos fins não sejam contrários à lei penal”, dentro do domínio do direito privado e de um leque legislativo numeroso.

Encontramos em Portugal realidades muito distintas de associações, tais como as **Associações de Pais**, associações de estudantes, associações de defesa dos consumidores, associações de famílias, associações juvenis, associações profissionais, associações de pessoas portadoras de deficiência, associações de bombeiros, entre muitas outras.

Fundações

Enquadradas na Secção II do CC anteriormente referido, encontramos o enquadramento e a regulamentação das fundações. São instituídas por ato entre vivos ou por testamento e reconhecidas enquanto tal, desde que o seu fim seja considerado de interesse social por entidade competente e os bens afetos ao seu funcionamento se mostrem suficientes para a prossecução do fim em vista. Resultam de um ato de vontade, na perspetiva de disponibilização voluntária de património, afetando esses bens em favor de determinado fim ou em favor da comunidade.

Podemos identificar fundações em domínios tão diversificados como a educação, arte e cultura, ciência, investigação, ajuda humanitária, citando apenas as mais comuns.

Cooperativas

A organização jurídica das cooperativas está prevista na Lei n.º 51/96, de 7 de setembro, relativa ao Código Cooperativo. São pessoas coletivas autónomas, de livre constituição e sem fins lucrativos, com capital e composição variáveis que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros e com obediência aos princípios cooperativos, visam a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais e ou culturais daqueles, conforme podemos verificar no artigo 2.º, n.º 1, do citado código. Existem alguns princípios aplicáveis às cooperativas que interessa reter, como são a adesão livre e

voluntária, a gestão democrática pelos seus membros, a participação económica dos seus membros, a sua autonomia e independência e o interesse pela comunidade.

Existem entidades cooperativas nos mais diversos ramos, como o consumo, a comercialização, o crédito, a agricultura, a habitação, o artesanato, as pescas, o ensino, entre outras. Encontramos, ainda, organizações que agregam cooperativas, nomeadamente as uniões e federações de cooperativas e, a um nível superior, as confederações de cooperativas.

Mutualidades

Com origens que remontam ao século XIX, e que no seu início eram conhecidas como associações de socorros mútuos, são um tipo particular de entidades, reguladas pelo Decreto-Lei n.º 72/90, de 3 de março, que consubstancia o regime jurídico das associações mutualistas. Têm como características marcantes, serem constituídas por um número ilimitado de associados, com capital indeterminado e de duração indefinida, as quais, através essencialmente da quotização dos seus associados, praticam no interesse destes e das suas famílias, fins de auxílio recíproco, segundo a natureza e fins em geral previstos no artigo 1.º daquele diploma.

O seu principal objetivo é conceder benefícios relacionados com a segurança social, por exemplo o apoio a deficientes, a idosos, na atribuição de pensões de sobrevivência, contribuições financeiras nos casos de doença, de maternidade, no desemprego, no apoio ao pagamento de tratamentos de saúde e no pagamento, por exemplo, de capitais em caso de morte.

As associações mutualistas podem agrupar-se em mutualidades de grau superior sob a forma de federações, uniões e confederações.

Misericórdias

São das mais antigas entidades do setor não lucrativo, registadas em Portugal, sendo a mais antiga, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, com origem no século XV. Embora não ligadas diretamente à Igreja mantinham com esta uma relação estreita, beneficiando de uma proteção secular, não só da Igreja mas, também, da monarquia e do Estado. São também identificadas como irmandades da misericórdia.

Estas entidades desenvolvem atividades relacionadas com o apoio a idosos e à infância, prestação de cuidados de saúde, combate à pobreza. Contudo, a sua ação mais importante foi marcada pela gestão dos hospitais, que perderam em 1975, quando foram integrados na rede de saúde pública. Atualmente gerem equipamentos, tais como lares, centros de dia, creches e infantários. A sua representação a nível nacional é feita pela União das Misericórdias Portuguesas, que as agrega.

Outras entidades sem finalidade lucrativa

Na diversidade das ESNL, existem inúmeras organizações não enquadradas e sem legislação específica. São entidades da sociedade civil sem fins lucrativos, com especificidades que as distinguem das restantes e com enquadramento genérico. Verificamos a existência de organizações de desenvolvimento local, que visam promover e rentabilizar recursos de áreas geográficas devidamente definidas.

Existem organizações não-governamentais de cooperação para o desenvolvimento (ONGD), enquadradas pela Lei n.º 66/98, de 14 de outubro e que aprova o seu estatuto. Estas entidades têm origem na sociedade civil e objetivos que passam pela criação e apoio a programas de desenvolvimento social, cultural, ambiental, cívico ou económico, visando o benefício de países em vias de desenvolvimento, nas áreas da cooperação e da educação para o desenvolvimento e ajuda humanitária e de emergência.

Paralelamente há as organizações não-governamentais de ambiente (ONGA), com o seu estatuto definido pela Lei n.º 35/98, de 18 de julho, que caracteriza como as associações dotadas de personalidade jurídica e constituídas nos termos da lei geral que não prossigam fins lucrativos, para si ou para os seus associados, e visam, exclusivamente, a defesa e valorização do ambiente ou do património natural e construído, bem como a conservação da natureza.

Aquelas entidades enquadram-se na designação genérica de Organizações Não Governamentais (ONG), que são entidades coletivas de direito privado.

2.3. Estatutos concedidos às entidades do setor não lucrativo

No ordenamento jurídico nacional, especificamente no Código Civil (CC), no Livro I, Título II – das Relações Jurídicas e no Capítulo II – Pessoas Coletivas, entre os artigos 157.º e

201.º, encontramos algumas respostas para perceber o enquadramento jurídico das ESNL

Começamos, desde logo, por perceber no artigo 157.º qual o campo de aplicação daquele capítulo:

“As disposições do presente capítulo são aplicáveis às associações que não tenham por fim o lucro económico dos associados, às fundações de interesse social, e ainda às sociedades, quando a analogia das situações o justifique”.

No ordenamento jurídico nacional, o CC é a legislação fundamental para percebermos o enquadramento jurídico das pessoas coletivas que integram o setor não lucrativo. Na sua Seção I, encontramos algumas normas que regulam a nulidade do ato de constituição ou instituição, a sede, a capacidade, os órgãos, a representação, as obrigações e responsabilidades dos titulares dos órgãos da pessoa coletiva, a responsabilidade civil das pessoas coletivas e, ainda, o destino dos bens no caso de extinção.

No ordenamento e na organização jurídica nacional, importa identificar a relação das ESNL com dois estatutos que as podem enquadrar, designadamente no seu relacionamento com o Estado, nos apoios financeiros decorrentes do Orçamento de Estado e a nível fiscal. São eles os estatutos de Instituições Particulares de Solidariedade Social e o de Pessoa Coletiva de Utilidade Pública.

Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS)

Vulgarmente mencionadas pela sigla IPSS, são instituições constituídas sem finalidade lucrativa, por iniciativa particular, com o objetivo centrado na resolução de carências de ordem social. Integram uma parte substancial das entidades da economia social, podendo assumir a figura jurídica de associação, de fundação, de mutualidade ou de misericórdia e, nalguns casos, de cooperativa. A regulamentação legal está prevista no Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de setembro, onde está plasmado o estatuto das IPSS. Constituídas por iniciativa de particulares, sem finalidade lucrativa, com o propósito de em dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre indivíduos e desde que não sejam administradas pelo Estado ou por uma autarquia. As IPSS prosseguem particularmente objetivos de apoio a crianças e jovens, à família e à integração social e comunitária, mediante concessão de bens e prestação de serviços. Têm, ainda, como objetivos a proteção dos cidadãos na velhice, na invalidez, em todas

as situações de falta e diminuição de meios de subsistência ou da capacidade para o trabalho, promoção e proteção da saúde, em termos de medicina preventiva, curativa e de reabilitação, educação e formação profissional e na resolução de problemas habitacionais das populações.

As IPSS podem assumir diversas formas, entre elas, associações de voluntários de ação social, associações de socorros mútuos, fundações de solidariedade social, irmandades da misericórdia e, quando agrupadas, uniões, federações e confederações.

Pessoa Coletiva de Utilidade Pública

O Estatuto de Pessoa Coletiva de Utilidade Pública, publicado no Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro, e mais tarde republicado pelo Decreto-Lei n.º 391/2007, de 13 de dezembro, constitui a legislação base para a atribuição deste estatuto, quer a associações ou fundações, quer a pessoas coletivas privadas que prossigam fins de interesse geral, quer ainda a pessoas coletivas de utilidade pública administrativa. Este diploma começa no seu artigo 1.º por dar a definição de utilidade pública, às pessoas coletivas:

“associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a administração central ou a administração local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de utilidade pública”.

No n.º 2 do mesmo artigo, acrescenta que “as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa são, para efeitos do presente diploma, consideradas como pessoas coletivas de utilidade pública”.

Ao assumirem este estatuto, as entidades adquirem a qualidade de Utilidade Pública, que gera direitos e deveres para as organizações. Entre os benefícios e regalias de que podem beneficiar estão as isenções fiscais, reduções de taxas e apoio de ordem financeira; as obrigações prendem-se com a prestação regular de contas e com a administração pública central e local.

O processo de reconhecimento deste estatuto é regulado pelo artigo 2.º, no que se refere às condições gerais da declaração de utilidade pública e, no artigo 3.º, quanto à competência para a declaração de utilidade pública. O estatuto é obtido por requerimento da entidade interessada, nas condições previstas no artigo 4.º, que define o momento da

declaração de utilidade pública. Algumas entidades só adquirem esse estatuto ao fim de três anos de efetivo e relevante funcionamento, mas as associações ou fundações que prossigam algum dos fins previstos no artigo 416.º do Código Administrativo podem ser declaradas de utilidade pública logo em seguida à sua constituição, de forma automática.

Como analisaremos pormenorizadamente mais adiante no nosso trabalho, as Associações de Pais também podem ser objeto do reconhecimento do Estatuto de Utilidade Pública, a seu pedido, e em reconhecimento específico, sempre que organizem atividades de enriquecimento curricular (AEC), no âmbito da introdução do prolongamento de horário e da escola a tempo inteiro e, ainda, quando forem organizadoras de atividades de apoio às famílias, conforme está legislado no artigo 15.º-A, da Lei n.º 29/2006, de 4 de julho.

3. AS ASSOCIAÇÕES DE PAIS EM PORTUGAL

Associações de Pais, cidadania e democracia

“Encaro as Associações de Pais como organizações que podem também desempenhar um importante papel cívico. Encaro-as numa perspetiva de potencial promoção da cidadania, de possível forma de participação dos cidadãos na coisa pública. Como um ato de exercício quotidiano de uma conceção não burocrática de democracia. Como uma forma de aprofundamento da democracia. Como uma via de articulação entre democracia representativa e democracia participativa. Como um meio de instituir uma relação não passiva e não autoritária entre o Estado e o cidadão. Como uma dimensão de atuação coletiva, sobrepondo a defesa de interesses gerais aos particulares. Como enformando uma certa conceção de sociedade. Em suma, como um ato político.” (Silva, 2007: 15)”

As Associações de Pais têm particular destaque no âmbito do contexto do sistema educativo nacional, que nas últimas quatro décadas se disseminaram e se consolidaram, tal como todo o quadro das entidades do setor não lucrativo. A proliferação do associativismo nacional é consequência da eclosão do regime democrático, verificando-se uma autêntica explosão de participação em todos os cenários da vida social portuguesa, a que as Associações de Pais também não ficam indiferentes, organizando-se naquilo que são as suas finalidades e missão.

A Lei n.º 29/2006, de 4 de julho, disciplina o regime legal da constituição, dos direitos e dos deveres que ficam subordinados As Associações de Pais. Criou, desta forma, um regime específico para estas organizações em particular, diferenciado do regime geral e legal das restantes associações, e que se traduz em diferenças formais e em direitos substanciais que a legislação lhes confere.

Neste ponto do nosso trabalho apresentamos uma resenha histórica do MAP, da sua génese à realidade atual, relacionando a sua evolução com a legislação que ao longo do tempo propiciou a sua consolidação e a consagração do seu estatuto, enquanto parceiro da educação.

Está também incluída nesta abordagem o seu enquadramento jurídico e as formalidades da sua constituição, a organização do MAP e as suas estruturas. São, pois, reguladas por Lei específica, que avoca no seu preceituado a sua finalidade de defesa e promoção dos interesses dos seus associados, em tudo o que respeita à educação e ensino dos seus

filhos e educandos. São marcadas por mandatos limitados, que correspondem a cada ano letivo e, por maioria de razão, sem coincidência com o ano económico.

Na maioria dos casos, as Associações de Pais fazem decorrer as suas atividades exclusivamente com recurso ao trabalho voluntário e altruísta dos seus membros. Desta forma, iremos demonstrar a peculiaridade da sua missão, as características da sua informalidade e da prática de cidadania que marca a sua dinâmica de intervenção.

3.1. Génese e evolução das Associações de Pais

A pesquisa de literatura sobre Associações de Pais veio confirmar em absoluto as nossas motivações para a realização da presente investigação, baseadas no reconhecimento do importante papel que assumem na sociedade, mas sobretudo na escassez de estudos sobre esta temática, como confirma Silva (2007: 24), quando adverte no seu trabalho: “regista-se um défice de investigação e de bibliografia” e que as Associações de Pais são “um objeto ainda pouco estudado”.

Para a sistematização da génese das Associações de Pais e sua evolução até ao momento atual, recorreremos a autores que se debruçaram sobre o tema, embora com percursos mais associados ao ramo da sociologia e da educação. São maioritariamente trabalhos de índole académica, designadamente dissertações de mestrado, perspetivados, quer na relação individual família-escola, como Barroso (1995), Sá (2000 e 2003), Machado (2005), Lopes (2006), Colaço (2007), Silva (2007) e Oliveira (2010), quer numa dimensão mais coletiva, de que é exemplo o estudo de Martins (2001). Para o desenvolvimento do estudo da origem e evolução do MAP, também nos baseámos, em toda a produção legislativa que suportou a afirmação e consolidação das Associações de Pais no panorama do sistema educativo nacional. Em especial, a legislação produzida desde a revolução de abril de 1974, que aponta para um caminho de educação participada, promovendo o crescimento das Associações de Pais e a inclusão dos seus representantes nos diversos órgãos de gestão das escolas.

Outra importante fonte de informação, para o desenvolvimento deste ponto do nosso estudo, foi a informação disponibilizada no sítio da CONFAP¹.

¹www.confap.pt

3.1.1. As origens do movimento associativo de pais

O movimento associativo de pais cresce e desenvolve-se como a maioria do restante associativismo português, em resultado do desejo e da necessidade de participação gerado no período pós implementação do sistema democrático, em abril de 1974.

Fernandes (2003) assume que o despontar do movimento associativo de pais está, invariavelmente, associado a uma problemática de natureza ideológica, social e política, resultante das alterações que foram provocadas na sociedade no período que se seguiu à revolução de abril. Este acontecimento marca um momento de rutura em vários domínios da sociedade, a nível político, social, económico e cultural, que teve necessariamente repercussões na vida das escolas, assumindo estas algum protagonismo. Surge, pois, a necessidade de dar resposta às preocupações sentidas pelos encarregados de educação, permitindo que estes contribuam para a estabilização do ambiente conturbado e quase anárquico vivido no sistema educativo e, por consequência, nas escolas, onde a ação estatal não tinha eco e se verificava uma desregulação e algum desnorte.

Mas, antes de ocorrido este facto histórico marcante do nosso passado recente, o MAP, por consequência, as Associações de Pais já existiam, embora com pouca expressão, num período que foi marcado pela completa marginalização dos pais, quer pelo sistema educativo, quer pelas escolas. Durante período que antecedeu a revolução de abril de 1974, Sá (2003) define quatro momentos em que se tentaram constituir Associações de Pais. O primeiro desses momentos ocorre após a implementação da República, com a criação de uma associação de pais numa escola de Lisboa, e numa tentativa idêntica no Porto, esta com a particularidade de procurar congregar pais e professores, embora partindo da iniciativa do reitor do liceu em causa. Esta congregação de ideais indiciava a inexistência de um cariz reivindicativo, como viria a ser característico nas fases seguintes do historial do MAP.

O segundo momento é identificado aquando do movimento revolucionário de 1917, liderado por Sidónio Pais, em resultado da forte contestação dos estudantes às alterações introduzidas no sistema educativo, quanto a programas, às condições de passagem de ano e exames, que provocaram a agitação de pais e estudantes. Deste quadro de forte agitação e contestação, resulta a tentativa não coroada de êxito de criação da União dos Pais Estudantes, com o objetivo da defesa dos interesses dos pais

dos alunos, neste caso já orientada claramente para um associativismo do tipo reivindicativo.

Mais tarde, em 1933, com a publicação do Decreto n.º 22.581, de 26 de maio, do Ministério da Instrução Pública, são publicados os Estatutos da Associação de Pais dos Alunos do Liceu Normal de Lisboa (Pedro Nunes), sendo este o terceiro momento do MAP. Aquele diploma, com um longo preâmbulo, reconhece a possibilidade de os reitores tomarem a iniciativa da criação de Associações de Pais, embora sujeitas à orientação e ao controlo da escola. Em princípio, podemos ser levados a inferir que o Estado, ao legislar, tinha em elevada consideração a colaboração no processo educativo, mas esta colaboração vinha a revelar-se informal, porque existia no Decreto uma ressalva no seu preâmbulo, alertando para que “deve promover-se a formação de Associações de Pais de alunos, mas cercá-las das cautelas necessárias para não se transformarem em elementos perturbadores da vida escolar - agentes de desnivelamento nos estudos ou de relaxamento da disciplina”, apesar de estar consagrado que “deve promover-se a formação de Associações de Pais de alunos, mas sempre junto dos liceus – uma em cada liceu e sob os auspícios da sua direção”. Em concreto, não se reconhecia verdadeiramente aos pais o direito de participar no processo educativo, “mas antes do reconhecimento da incapacidade do liceu para realizar isoladamente a educação integral da criança” (Sá, 2003: 56). Como seria expectável, esta abertura legislativa não encontrou eco significativo nas famílias, pela falta de autonomia da entidade, em sujeição completa à iniciativa e orientação dos reitores.

Sá (2003) situa o quarto, e último, momento do MAP antes do 25 de abril de 1974, entre os finais da década de sessenta e meados dos anos setenta, caracterizado pelo aparecimento de Associações de Pais em colégios privados católicos femininos. Não é estranho a este surgimento a crise estudantil que marcou aquela época, aliada à liberalização dos costumes e hábitos de vestuário, que vai influenciar decisivamente a aproximação dos pais, por iniciativa dos dirigentes dos colégios católicos, alertados pelas consequências que essa liberalização poderia ter nos comportamentos dentro das comunidades escolares femininas. Esse período abalou muito do que era a estrutura social até então, e as escolas privadas decidiram envolver as famílias na escola, temendo o pior. Para Sá (2003: 56), “o movimento associativo de pais gerado no seio dos colégios católicos aparece como uma instância doutrinadora orientada para catequizar os pais nos seus deveres, deixando também clara a representação do coletivo dos pais como sofrendo um défice cívico”. Deste movimento resultou, em 1969, a constituição no Porto

da Escola de Pais Nacional, integrada na sua maioria por casais de inspiração cristã, que mais tarde, após o 25 de abril, vão estar na origem do movimento associativo de pais gerado em período democrático.

Silva (2003) aponta que neste período surgem Associações de Pais nas escolas católicas e femininas do Porto, no Colégio Nossa Senhora do Rosário, e em Lisboa, no Colégio do Sagrado Coração de Maria. No ensino oficial, a primeira associação de que há referência é a do Liceu de Guimarães, e no Porto a Associações de Pais do Liceu Garcia de Horta. Também antes da revolução de abril, é constituída a Associações de Pais da Escola Secundária Rodrigues de Freitas, no Porto. São estas Associações de Pais que, apesar das condições em que foram criadas, vão ser o embrião do MAP que se virá a desenvolver com uma nova dimensão após a instauração do regime democrático.

3.1.2 A nova dimensão após a instauração do regime democrático

A revolução de abril vai marcar um corte com quase meio século de ditadura, onde se dão fortes convulsões e ruturas, onde as escolas vão passar por períodos muito difíceis, grandes transformações, com condições de funcionamento atípicas, com a demissão dos reitores e saneamento de professores acusados de colagem à ditadura e pela criação de comissões de gestão das escolas. É publicado o Decreto-Lei n.º 221/74, de 27 de maio, que vem regulamentar o processo de instalação dos órgãos de gestão das escolas, abrangendo “uma participação adequada de estudantes e pessoal docente, técnico, administrativo e auxiliar” (artigo 1.º), não incluindo os encarregados de educação. Sá (2003) considera que “esta marginalização dos pais é ainda mais incompreensível por ocorrer num contexto revolucionário, marcado por uma euforia participativa que atingiu os vários domínios da vida social e política”. Toda a restante legislação publicada em 1974, apenas faz vagas alusões aos pais e encarregados de educação. O Decreto-Lei n.º 735-A/74, de 21 de dezembro, que vem regulamentar os órgãos de gestão das escolas, recomendava aos conselhos diretivos recém-criados o fomento dos contactos com os pais e o apoio à constituição de Associações de Pais.

Apesar de não ter sido instituído o direito de participação, o MAP parece ter crescido influenciado pelo período revolucionário. A desordem, a falta de autoridade e a confusão vivida pelo funcionamento anárquico das escolas, levou a que os pais centrassem as suas preocupações na qualidade do ensino com que os seus educandos estavam a ser

confrontados, motivando a sua organização, apoiados na experiência organizativa da Escola de Pais Nacional, que serviu de modelo à génese das Associações de Pais.

Segundo Sá (2003), a ausência de tradição participativa não impediu que surgissem em força em 1976, Associações de Pais, apenas dois anos após a revolução. O primeiro grande sinal de abertura à participação dos pais dá-se com a publicação do Decreto-Lei n.º 769-A/76, de 23 de outubro, no qual é consagrada a figura do representante da associação de pais e o direito à sua participação, nos conselhos de turma disciplinares. A prova de que o movimento crescia, apesar do clima não totalmente favorável, foi a realização em Leiria, nesse mesmo ano, do primeiro Encontro Nacional das Associações de Pais.

Em 1977, surge a primeira manifestação de interesse do Ministério da Educação em patrocinar o movimento associativo de pais, com a publicação da Lei n.º 7/77, de 1 de fevereiro, designada de Lei das Associações de Pais, que visava a regulação da participação das Associações de Pais e encarregados de educação no sistema nacional de ensino, embora aquele direito fosse apenas reconhecido ao nível do ensino preparatório e secundário. Esta lei veio a ser determinante para a consolidação das Associações de Pais em Portugal, porque veio reconhecer os objetivos da defesa do ensino e da promoção de uma melhor qualidade do sistema de ensino. Constitui-se, também neste mesmo ano, o Secretariado Nacional das Associações de Pais, a primeira organização de âmbito nacional, representativa das Associações de Pais, que foi gradualmente afirmando-se junto do poder político, adquirindo paulatinamente o estatuto informal de parceiro que é consultado em matéria de política educativa.

Lopes (2006: 82) assinala que, enquanto entidades equiparadas a pessoa coletiva de direito privado, as Associações de Pais estavam sujeitas e enfrentavam um processo de legalização “administrativo e burocrático moroso e dispendioso”, porque “estavam sujeitas à forma legal de constituição por escritura pública, perante notário”, tendo ainda de submeter os seus estatutos ao MEC para controlo, antes de serem publicados em Diário da República, para que lhes fosse conferido o reconhecimento público.

Com a publicação do Despacho Normativo n.º 122/79, de 1 de junho, foi afirmada a importância da intervenção da família na educação, por via das Associações de Pais, assumindo-se no diploma que são “a forma organizada de a família intervir no processo educativo”. É, pois, com a confirmação do direito de participação das Associações de

Pais e dos seus representantes na definição das linhas gerais da política educativa, com o estabelecimento do quadro legal onde deverão exercer os seus reconhecidos direitos, dando cumprimento ao estipulado na Lei das Associações de Pais, que são lançadas as linhas de base que possibilitam às Associações de Pais “desempenharem gradualmente as funções que de direito lhe pertencem, no campo das relações escola-família”. Silva (2003) considera que, em termos práticos, a representação dos pais era pouco mais que figurativa.

A década de oitenta do século XX marcou definitivamente a relevância das Associações de Pais enquanto parceiras, consolidando um novo momento na implementação da participação dos pais e encarregados de educação, por via das suas estruturas parentais no processo educativo. Nesta década, concretamente em 1982, é instituído o Conselho Nacional de Educação (CNE), pelo Decreto-Lei n.º 125/82, de 22 de abril, órgão de consulta do Ministro da Educação, cujo objetivo principal passa por propor “medidas que garantam a adequação permanente do sistema educativo aos interesses dos cidadãos portugueses”, como se pode ler no seu artigo 1.º. Este Conselho é composto por vinte membros, de entre os quais tem assento um representante das Associações de Pais, concretamente do Secretariado Nacional das Associações de Pais.

Ainda em 1982, na primeira revisão do texto da CRP de 1982, e no seu artigo 77.º, sobre a participação democrática no ensino, reconhece-se, entre outros, a participação das Associações de Pais na definição da política educativa.

O ano de 1984 consagra o direito de as Associações de Pais estenderem a sua participação e, conseqüentemente, a possibilidade da sua constituição, ao ensino primário e aos jardins-de-infância. Assim, o Decreto-Lei n.º 315/84, de 28 de setembro, vai tornar extensivo a todos os pais e encarregados de educação a possibilidade de se organizarem em Associações de Pais, independentemente dos graus ou modalidades de ensino frequentados pelos seus filhos ou educandos.

Em 1985 nasce no Porto a CONFAP, onde é aprovada a alteração da designação do Secretariado e cujos Estatutos são homologados nesse mesmo ano, em 7 de dezembro, em Coimbra, em Assembleia Geral Extraordinária. Em 10 de abril do ano seguinte, é publicada, em Diário da República, a notícia dos seus estatutos, completando-se assim o processo de legalização. Ainda neste ano, por despacho do Ministro da Educação, datado de 19 de novembro, é reconhecida à CONFAP a qualidade de parceiro social.

Outros factos marcam o ano 1986, nomeadamente a publicação do Decreto-Lei n.º 211-B/86, de 31 de julho, que vem aprovar o regulamento de funcionamento do Conselho Consultivo do Conselho Pedagógico, que reúne mensalmente e conta com um representante da associação de pais. Neste diploma, ao diretor de turma, ao conselho de turma, ao conselho dos diretores de turma e ao conselho pedagógico, são atribuídas funções de ligação entre a escola, as famílias e a comunidade. É certo que este Conselho, que tem apenas a função consultiva, é um órgão sem poder efetivo. No entanto, tem o mérito de formalizar, em definitivo, a presença dos pais nas escolas, com um membro da Associação de Pais naquele Conselho. Outro facto marcante deste ano é a publicação da Lei de Bases do Sistema Educativo, a Lei n.º 46/86, de 14 de outubro. Como lei de bases, vem representar um marco muito significativo no que diz respeito à participação dos pais na escola, estabelecendo que a administração e gestão das escolas se devem orientar por “princípios de democraticidade e de participação de todos os implicados no processo educativo”. Em termos educativos, vem consagrar o alargamento do ensino obrigatório de seis para os nove anos, e envolver a família no processo educativo dos filhos, assim como vem reconhecer a importância da articulação do meio escolar com o meio familiar, afirmando, por via disso, um modelo de escola aberta a todos os intervenientes no processo educativo.

Em 1987, por despacho do então Primeiro-Ministro, de 9 de fevereiro, publicado em Diário da República, 2ª Série, em 24 de fevereiro de 1987, é declarada de utilidade pública a CONFAP. É, depois, publicada a Lei n.º 31/87, de 7 de julho, que veio alterar a regulação, a composição, as competências e o regime de funcionamento do Conselho Nacional de Educação (CNE), que passa a integrar dois membros representantes das Associações de Pais. O CNE afirma-se como um órgão independente, funcionando junto do Ministério da Educação e Cultura e gozando de autonomia administrativa e financeira.

Dois anos depois, dá-se a publicação do Despacho 8/SERE/89, de 3 de fevereiro, que revoga o Decreto-Lei n.º 211-B/86, de 31 de julho, estabelece um novo regulamento para o Conselho Pedagógico, determinando a integração na sua composição de um representante da associação de pais ou um pai eleito em Assembleia, no caso de não existir organização representativa. De igual modo, o Conselho Consultivo passa a integrar um encarregado de educação, exista ou não uma associação constituída. Este despacho reveste-se de particular importância, na medida em que prescinde da condição da existência de uma associação de pais legalmente constituída, para que os pais tenham assento nos referidos órgãos, tornando-os como membros de pleno direito.

Reconhecendo a diminuta capacidade económica das Associações de Pais e que os subsídios que lhes são atribuídos não apresentam valores elevados, o Decreto-Lei n.º 129/89, de 15 de abril, no seu artigo único, vem considerar crucial isentar as Associações de Pais do pagamento de emolumentos ou taxas pela sua inscrição como pessoa coletiva, aquando do pedido de admissibilidade de pessoa coletiva.

Com a entrada na década de noventa do século passado, dá-se a publicação de uma nova Lei das Associações de Pais, com a publicação do Decreto-Lei n.º 372/90, de 27 de setembro, que vem revogar a Lei n.º 7/77, de 1 de fevereiro, alterando-a substancialmente, constituindo um avanço muito significativo, porque dá passos concretos na vontade política da participação ativa dos pais na escola. Vem, pois, desde logo definir o regime de constituição, os direitos e os deveres a que ficam sujeitas as Associações de Pais, e todas as entidades que da agregação destas possam resultar, nomeadamente as federações e as confederações. Com esta nova legislação, a constituição de Associações de Pais deixa de ser feita por escritura pública notarial e passa a ser formalizada de forma mais simples, passando o MEC a assegurar a publicação dos seus estatutos, de forma gratuita, em Diário da Republica. Esta forma mais desburocratizada de publicação, confere só por si a personalidade jurídica, permitindo dessa forma que lhes sejam atribuídos subsídios públicos. É-lhes, ainda, reconhecido através das suas estruturas nacionais, o direito de participarem na definição de políticas educativas e de serem consultadas na elaboração de legislação. Estas normas aplicam-se, tanto aos estabelecimentos de ensino público, como aos de ensino particular e cooperativo, que possuam contratos de associação com o Estado.

No ano seguinte é publicado um outro documento importante, o Decreto-Lei n.º 172/91, de 10 de maio, que estabelece um novo sistema de direção, administração e gestão das escolas, cuja relevância principal terá sido a criação da figura do Diretor Executivo e do Conselho de Escola ou de Área Escolar. Com esta nova configuração, os pais e as suas organizações representativas, veem multiplicar-se os órgãos onde têm representação, com direito a voto, independentemente da existência ou não de uma associação de pais organizada. Assim, no Conselho de Escola do ensino secundário, têm dois representantes; no mesmo Conselho, mas agora do primeiro, segundo e terceiro ciclos, passam a ter três representantes; nos Conselhos Pedagógicos, dois representantes; no Conselho de Turma, outros dois representantes, exceto nas reuniões de avaliação. É importante salientar a vontade expressa do legislador em abrir mais o espaço das escolas aos encarregados de educação e de os inserir dentro da escola, assumindo que

a gestão democrática, dos estabelecimentos dos ensinos básico e secundário constitui uma referência importante na evolução da escola portuguesa, e o facto de estarem neste momento reunidas as condições efetivas de participação. Sublinha também o diploma, que os princípios de participação e de democraticidade que inspiram a escola alteraram profundamente as relações no interior da escola, favoreceram a sua abertura à mudança.

É também publicado o Decreto-Lei n.º 189/91, de 17 de maio, que regula a criação, a competência e o funcionamento das comissões de proteção a menores em todas as comarcas do país, incluindo um representante das Associações de Pais na sua composição.

A participação das Associações de Pais só é claramente sistematizada com a publicação do Despacho 239/ME/93, de 20 de dezembro, que tem por finalidade a atualização da legislação sobre as Associações de Pais, nas escolas onde ainda não se encontra em funcionamento o regime de administração e gestão previsto no Decreto-Lei n.º 172/91, de 10 de maio, mais concretamente, nos jardins-de-infância e nas escolas do primeiro ciclo. As Associações de Pais ou, na sua ausência, os pais eleitos, passam a ter um representante, com direito a voto, no Conselho Pedagógico e no Conselho Escolar. O mesmo despacho vai ainda mais longe e estipula que a gestão das escolas criem efetivas condições para o funcionamento da associação de pais e facilitem, quer o processo de inscrição dos pais na associação, quer a comunicação desta com os encarregados de educação. Com este normativo estendeu-se ao primeiro ciclo a forma de participação dos pais, que já estava em vigor nos restantes ciclos, ficando a partir daqui representados em todo o sistema de ensino.

Nesta época, o processo de participação dos pais estava claramente em crescendo, solidificado na consciencialização da importância do movimento associativo parental. Exemplo disso foi a publicação do Decreto-Lei n.º 115-A/98, de 4 de maio, que vem aprovar o regime de autonomia, administração e gestão dos estabelecimentos de ensino básico e secundário, bem como dos respetivos agrupamentos, sendo pela primeira vez aplicada a todos os níveis de ensino. Sublinhe-se a importância da referência à responsabilidade partilhada por toda a comunidade educativa, na valorização dos diversos intervenientes no processo educativo, designadamente professores, pais, estudantes, pessoal não docente e representantes do poder local, que constam do seu preâmbulo. Abre-se uma nova perspetiva à participação dos pais e às suas estruturas representativas. Sendo que a participação dos pais estava garantida nos diversos órgãos,

exceto no Conselho Executivo. Aquele diploma instituiu também os Conselhos Locais de Educação, de iniciativa dos municípios, ficando criadas estruturas de participação dos diversos agentes e parceiros sociais, com vista à articulação da política educativa com outras políticas sociais, nomeadamente em matéria de apoio socioeducativo, na organização de atividades de complemento curricular, da rede, de horários e de transportes escolares.

No ano seguinte, uma nova alteração à Lei das Associações de Pais, pelo Decreto-Lei n.º 80/99, de 16 de março, vem consagrar algumas aspirações dos pais, nomeadamente sobre normas e procedimentos que lhes vão permitir exercer os seus direitos no âmbito da participação nas escolas, sem sofrerem penalizações no campo profissional, atribuindo-lhes um crédito de dias remunerado, considerando justificadas todas as faltas em face da presença em reuniões convocadas pelas escolas. Com as alterações à legislação, passam também a estender-se esses direitos, aos estabelecimentos de ensino particular e cooperativo com contrato de associação com o MEC. Outra das alterações passa pela permissão que é concedida às Associações de Pais, de poderem atuar, embora de forma provisória, a partir do momento em que enviam os seus estatutos para publicação. Assiste-se, claramente, a uma mudança de pensamento do legislador, que marca uma importância crescente do movimento associativo parental e das suas organizações representativas.

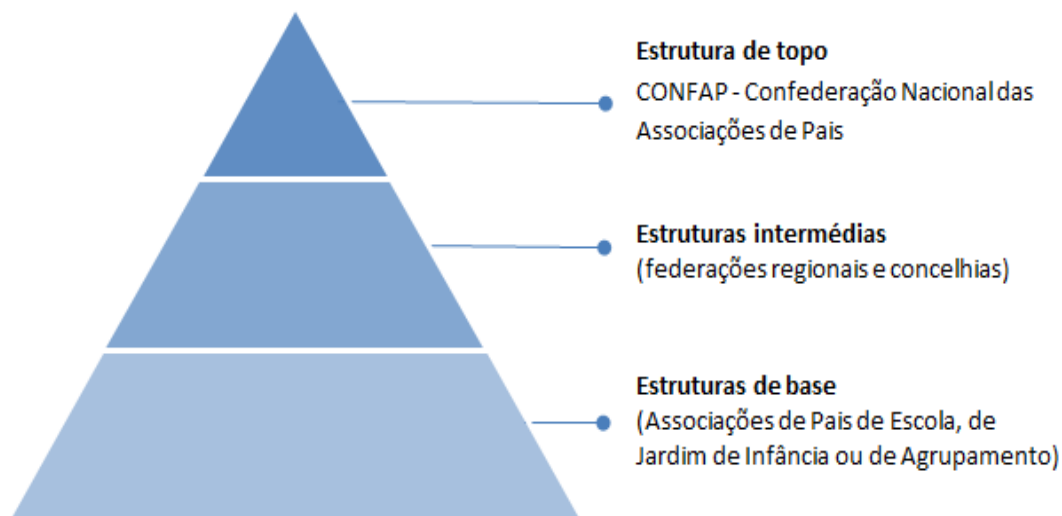
No âmbito da descentralização administrativa e da transferência de atribuições e competências da administração central para as autarquias, é publicado o Decreto-Lei n.º 7/2003 de 15 de janeiro, que entre muitas outras alterações institui os Conselhos Municipais de Educação, composto por dezanove membros, entre os quais dois representantes das Associações de Pais.

Em 2006, processa-se a segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 372/90, pela Lei n.º 29/2006, de 4 de julho, que consagra o direito das Associações de Pais participarem nos termos do regime de autonomia, administração e gestão dos estabelecimentos públicos de educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário, na definição da política educativa da escola ou agrupamento. Consagra, ainda, os direitos das Associações de Pais ao nível nacional, regional ou local e algumas outras normas que serão, mais adiante enumeradas, quando analisarmos o atual enquadramento jurídico das mesmas.

Mais recentemente, em 2008, é publicado o Decreto-Lei n.º 75/2008, de 22 de abril, que vem instituir o Regime de Autonomia, Administração e Gestão dos Estabelecimentos Públicos da Educação Pré-escolar e dos Ensinos Básico e Secundário, cujos objetivos são referidos no seu preâmbulo: “em primeiro lugar, trata-se de reforçar a participação das famílias e comunidades na direção estratégica dos estabelecimentos de ensino” e, ainda, que “torna-se necessário assegurar não apenas os direitos de participação dos agentes do processo educativo (...) mas também a efetiva capacidade de intervenção de todos os que mantêm um interesse legítimo na atividade e na vida de cada escola”. Aquele diploma institui um órgão de direção estratégica, o Conselho Geral, onde têm representação o pessoal docente e não docente, os pais e encarregados de educação, as autarquias e a comunidade local. A este órgão colegial cabe a aprovação das regras fundamentais de funcionamento da escola (regulamento interno), as decisões estratégicas e de planeamento e o acompanhamento da sua concretização. Além disso, confia-se a este órgão a capacidade de eleger e destituir o diretor, que por conseguinte, lhe tem de prestar contas. Este órgão tem como princípio de constituição garantir condições de participação a todos os interessados, que nenhum dos corpos ou grupos representados tem, por si mesmo, a maioria dos lugares e que todos os grupos têm de estar representados. Tanto quanto nos é do nosso conhecimento, podemos afirmar que o diploma vem instituir definitivamente a vida democrática nas escolas portuguesas.

Além da evolução do próprio movimento associativo de pais, a análise até aqui efetuada permite constatar uma mudança de pensamento do legislador, plasmada em toda a legislação publicada nas últimas três décadas e meia. Além de reformas educativas de grande importância, aquela legislação também reflete a crescente relevância e visibilidade que o Estado tem dispensado ao processo de envolvimento dos pais e encarregados de educação, assumindo por essa via a inquestionável importância das suas organizações representativas, concretamente as Associações de Pais.

Como se pode observar na Figura 1, atualmente o movimento associativo de pais está organizado em pirâmide não hierarquizada, em que aparecem na base as Associações de Pais, no plano intermédio as federações concelhias e as federações regionais e, no topo, a CONFAP.

Figura 1 - Organização do movimento associativo de pais

Fonte: Elaboração própria

No seu sítio da internet, é possível verificar que a CONFAP

“é uma estrutura confederada das Associações de Pais e Encarregados de Educação e as suas estruturas, cuja finalidade é congregar, coordenar, dinamizar, defender e representar, a nível nacional, o movimento associativo de pais e intervir como parceiro social junto dos órgãos de soberania, autoridades e instituições de modo a possibilitar e facilitar o exercício do direito de cumprimento do dever que cabem aos pais e encarregados de educação, de orientarem e participarem ativamente como primeiros responsáveis, na educação integral dos seus filhos e educandos.”

Presentemente, de acordo com os dados disponíveis no seu sítio na internet², congrega cerca de mil e novecentas estruturas representativas. Está representada em vários órgãos de âmbito nacional, que demonstram a importância da confederação, nomeadamente: no Conselho Nacional de Educação; na Confederação Nacional de Ação sobre o Trabalho Infantil; no Conselho de Opinião da Rádio e Televisão de Portugal; na Confederação Portuguesa de Prevenção do Tabagismo; no Instituto Português da Qualidade; na Plataforma Contra a Obesidade; na Plataforma Net Segura; na Comissão de Acompanhamento Permanente das Atividades de Enriquecimento Curricular, entre outras. Mantém também várias parcerias, tais como com a Associação Nacional dos Municípios Portugueses, a Coordenação Nacional para a Infecção VIH/SIDA, o Conselho Nacional do Combate à Droga e à Toxicodependência, só para citar as mais importantes.

² www.confap.pt

Refira-se, por fim, que a CONFAP organiza anualmente um encontro nacional das Associações de Pais, que tem neste ano de 2013 a sua 38.^a edição, subordinada ao tema “Paradigmas da educação”.

3.2. O atual enquadramento jurídico

As principais características que podemos apontar às Associações de Pais, e que foram por nós desenvolvidas no ponto 3.1. do nosso estudo, é serem entidades:

- De direito privado;
- Independentes de todas as ideologias;
- Autónomas na elaboração e aprovação dos respetivos Estatutos;
- Autorreguladas pelos seus próprios Estatutos;
- Democráticas.

O enquadramento jurídico das associações posiciona-se no direito privado e está genericamente previsto no Código Civil, especificamente no Decreto-Lei n.º 372/90, de 27 de novembro, conhecido como a Lei das Associações de Pais, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 80/99, de 16 de março, e pela Lei n.º 29/2006, de 4 de julho. Este último diploma vem republicar o Decreto-Lei n.º 372/90, em resultado das alterações até então produzidas.

A Lei das Associações de Pais, no seu artigo 17.º, consagra que aquelas associações regem-se pelos seus próprios estatutos, pela respetiva lei e, subsidiariamente, pela lei geral sobre o direito de associação.

Importa, então, conhecer a legislação específica aplicável às Associações de Pais, concretamente a Lei n.º 29/2006, de 4 de julho. O diploma vem aprovar o regime que disciplina a constituição das Associações de Pais e encarregados de educação, e define os seus direitos e deveres, bem como das entidades que possam agregar Associações de Pais, ou seja, federações e confederações. Define os direitos dos pais e encarregados de educação, enquanto membros dos órgãos de administração e gestão dos estabelecimentos públicos de educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário e respetivas estruturas de orientação educativa. O âmbito de aplicação do diploma inclui os estabelecimentos de ensino particular e os de ensino cooperativo que detenham contratos de associação com o Estado, exceto quanto à participação nos seus órgãos de administração e gestão, que é regulamentada pelo seu próprio estatuto (artigo 1.º).

O mesmo diploma, no seu artigo 2.º, determina a finalidade das Associações de Pais, os quais visam a defesa e a promoção dos interesses dos seus associados em tudo quanto respeita à educação e ensino dos seus filhos e educandos, que sejam alunos dos níveis de ensino anteriormente citados. Concretiza, também, o princípio ético da independência perante o Estado, os partidos políticos, as organizações religiosas e de quaisquer outras instituições ou interesses e o princípio da liberdade de associação, de acordo com o previsto na CRP, sublinhando o direito da liberdade da constituição de Associações de Pais ou de se integrarem em associações já constituídas. Consagra, igualmente, o princípio da democraticidade, segundo o qual qualquer associado goza do direito de plena participação na vida associativa, incluindo o direito primordial de eleger e de ser eleito para qualquer cargo dos corpos sociais (artigo 3.º).

Outro dos princípios que o diploma reconhece é o da autonomia, no seu artigo 4.º. Neste preceito define que as Associações de Pais gozam de independência na elaboração e aprovação dos respetivos estatutos, que são, em primeira análise, o formalismo que as regem, e dos demais regimentos internos. São estes os princípios, que vão determinar as normas da eleição dos seus corpos sociais, da gestão e administração do seu património, na elaboração de planos de atividade e na efetiva prossecução dos seus fins.

Um outro aspeto regulamentado na Lei é o processo de constituição, que em termos formais corresponde à aquisição de direitos e de deveres. A primeira formalidade que os pais e encarregados de educação que se queiram constituir em associação de pais devem adotar, passa pela aprovação dos respetivos estatutos. Sobre esta temática, iremos debruçar-nos com mais detalhe mais à frente do nosso trabalho, no ponto 4.4..

A partir do momento que os estatutos da Associações de Pais sejam publicados no Portal da Justiça, no espaço reservado às Associações de Pais, para publicação *online* de atos societários, aquelas passam a gozar de personalidade jurídica (artigo 6.º).

Relativamente à sede e instalações da Associações de Pais, o artigo 7.º da Lei prevê que, no respeito pelo princípio da autonomia, que podem designar como sua sede social, nos respetivos estatutos, um estabelecimento de educação ou ensino, sempre que aí se encontre inscrita a generalidade dos filhos ou educandos dos seus associados, e utilizar instalações do mesmo estabelecimento, em termos a definir no regulamento interno da escola, para nelas reunirem, não constituindo as mesmas património próprio das Associações de Pais. Quando um estabelecimento de ensino não possa colocar à

disposição da Associações de Pais instalações adequadas para a sua atividade, designadamente mobiliário e outro equipamento necessário ao bom desempenho das suas funções, o órgão de gestão do estabelecimento de ensino assegurará, no mínimo, o equipamento indispensável para funcionamento de arquivo.

À luz dos critérios de independência, liberdade e autonomia, prevê a referida Lei, que as Associações de Pais são livres de se agruparem ou filiarem em uniões, federações ou confederações, de âmbito local, regional, nacional ou internacional, com fins idênticos ou similares aos seus, conforme dispõe o artigo 8.º.

Como já referimos anteriormente, o ato de constituir uma associação tem, por si só, implícito a aquisição de personalidade jurídica e por conseguinte, a aptidão para adquirir direitos e contrair obrigações. A Lei que regulamenta as Associações de Pais tem, pois, plasmados esses direitos e essas obrigações, nos seus artigos 9.º e 9.ºA. Quanto aos direitos, podemos elencá-los sob dois níveis de participação: o nível interno, referente à sua ligação aos estabelecimentos de ensino que representam; e o nível externo, de âmbito local, regional e nacional, relacionado com o próprio movimento associativo de pais.

Relativamente às relações com o estabelecimento de ensino a que estão ligadas, ao nível interno, são reconhecidas às Associações de Pais direitos como:

- A participação, nos termos previstos no regime de autonomia, administração e gestão dos estabelecimentos públicos de educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário, na definição da política educativa da escola ou agrupamento, bem como na sua gestão.
- A possibilidade de reunir com os órgãos de gestão do estabelecimento de educação ou de ensino, designadamente para acompanhar a participação dos pais nas atividades da escola;
- O direito de distribuir documentação de interesse das Associações de Pais e a faculdade de a afixar em locais destinados para o efeito no estabelecimento de ensino;
- E ainda, beneficiar de apoio documental a facultar pelo estabelecimento de ensino ou pelos serviços competentes do Ministério da Educação e Cultura.

Todos estes preceitos devem estar contidos nos regulamentos internos das respetivas escolas ou agrupamentos.

Ao nível externo (nacional, regional e nacional) são reconhecidas às Associações de Pais e às entidades que resultem da sua agregação,

- A possibilidade de se pronunciarem sobre a definição da política educativa;
- Estarem representadas nos órgãos consultivos no domínio da educação, a nível local, bem como em órgãos consultivos a nível regional ou nacional com atribuições nos domínios da definição e do planeamento do sistema educativo e da sua articulação com outras políticas sociais;
- De poderem beneficiar do direito de antena nos serviços públicos de rádio e televisão, nos mesmos termos das associações com estatuto de parceiro social, embora que este direito seja apenas reportado às Associações de Pais de âmbito nacional;
- A possibilidade de solicitar junto dos órgãos da administração central, regional e local as informações que lhes permitam acompanhar a definição e a execução da política de educação;
- A possibilidade de beneficiarem de apoio do Estado, através da administração central, regional e local, para a prossecução dos seus fins, nomeadamente no exercício da sua atividade no domínio da formação, informação e representação dos pais e encarregados de educação;
- A participação na elaboração e acompanhamento de planos e programas nacionais, regionais e locais de educação;
- A possibilidade de iniciarem e intervirem em processos judiciais e em procedimentos administrativos quanto a interesses dos seus associados, nos termos da lei.

Todas estas matérias deverão respeitar, no que refere às Associações de Pais de âmbito regional e local, o exercício desses direitos com respeito à sua área territorial e geográfica de influência e do objeto da sua ação.

Especificamente nível nacional, a Lei determina no seu n.º 6, do artigo 9.º, que a confederação que agrega as Associações de Pais (a CONFAP), será sempre consultada aquando da elaboração de legislação sobre educação e ensino, sendo-lhes fixado um

prazo não inferior a oito dias, a contar da data em que lhes é facultada a consulta, para se pronunciarem sobre a mesma. Por fim, prevê a Lei, e considerando a possibilidade das Associações de Pais se assumirem como promotoras de atividades extracurriculares e de tempos livres, levadas a cabo com alunos, serem estas atividades, incluídas no âmbito do seguro escolar, quando inscritas no plano de atividades da escola ou agrupamento de escolas (n.º 7, artigo 9.º).

Do lado das obrigações contraídas, previstas no seu artigo 9.º-A, podemos referir que as Associações de Pais assumem o dever de promover, junto dos seus associados, a adequada utilização dos serviços e recursos educativos. Sempre que receberem apoios por parte do Estado ou de qualquer outra entidade, as Associações de Pais têm o dever de prestar informação sobre a sua natureza, origem e aplicação, através da apresentação de relatório de atividades e contas, em termos a regulamentar, à entidade a indicar pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC), até final do mês de março do ano seguinte ao que se reportam, incumbindo à referida entidade promover a sua publicitação em lugar próprio do sítio do MEC na Internet.

Numa lógica de parceria, que as Associações de Pais e as escolas devem manter, estipula esta Lei no seu articulado que as reuniões entre as Associações de Pais e os órgãos de gestão dos estabelecimentos de ensino podem ter lugar sempre que qualquer das referidas entidades o julgue necessário. Acresce que, mas sempre que a matéria agendada para a reunião o aconselhe, pode a associação de pais solicitar aos órgãos de gestão que sejam convocados para as reuniões outros agentes do mesmo estabelecimento.

A Lei n.º 29/2006 prevê, também no seu artigo 14.º, o dever de colaboração dos órgãos de gestão e de acordo com as disponibilidades existentes, no que se refere à viabilização de instalações para as reuniões dos órgãos das Associações de Pais, que devem ser solicitadas à gestão, com a antecedência mínima de cinco dias. Os órgãos de gestão devem ainda facultar locais próprios e com a dimensão adequada, para a distribuição ou afixação de documentação de interesse das Associações de Pais.

Noutro âmbito, consagra a Lei no seu artigo 15.º o regime de faltas dadas pelos titulares dos órgãos sociais das Associações de Pais, ou das suas estruturas representativas, as quais determinam a perda da retribuição correspondente, estabelecendo um regime de justificação de faltas. Prevê ainda o artigo 15.º, um regime de crédito de dias remunerado,

ou seja não implica a perda do direito de remuneração, para os membros das Associações de Pais que estejam integrados nos órgãos de gestão nas escolas, de acordo com a função desempenhada. Dentro das mesmas funções e ultrapassando os tempos fixados ficam as mesmas consideradas justificadas, mas neste caso perdendo o direito à remuneração.

No que se refere ao enquadramento das Associações de Pais, perante o Estatuto de Utilidade Pública e Mecenato, prevê a referida Lei, no artigo 15.º-A, que a seu pedido, possa ser conferido o estatuto de utilidade pública, nos termos e para os efeitos previstos no Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro. Podem ainda ser consideradas de reconhecimento especial, e como tal, usufruírem dos benefícios a conceder por via do mesmo diploma, as situações de organização de atividades de enriquecimento curricular no âmbito do prolongamento de horário e da escola a tempo inteiro, e a organização de atividades de apoio às famílias. Os donativos concedidos às Associações de Pais beneficiam do regime estabelecido no Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de março. No ponto 5.6, será feita uma abordagem mais desenvolvida a este Estatuto.

Por fim, e no que se refere a apoios de origem pública, as Associações de Pais poderão beneficiar de especial apoio do Estado, o qual será prestado nos termos a acordar em contrato-programa com o MEC e no quadro das disponibilidades orçamentais dos respetivos departamentos (artigo 16.º).

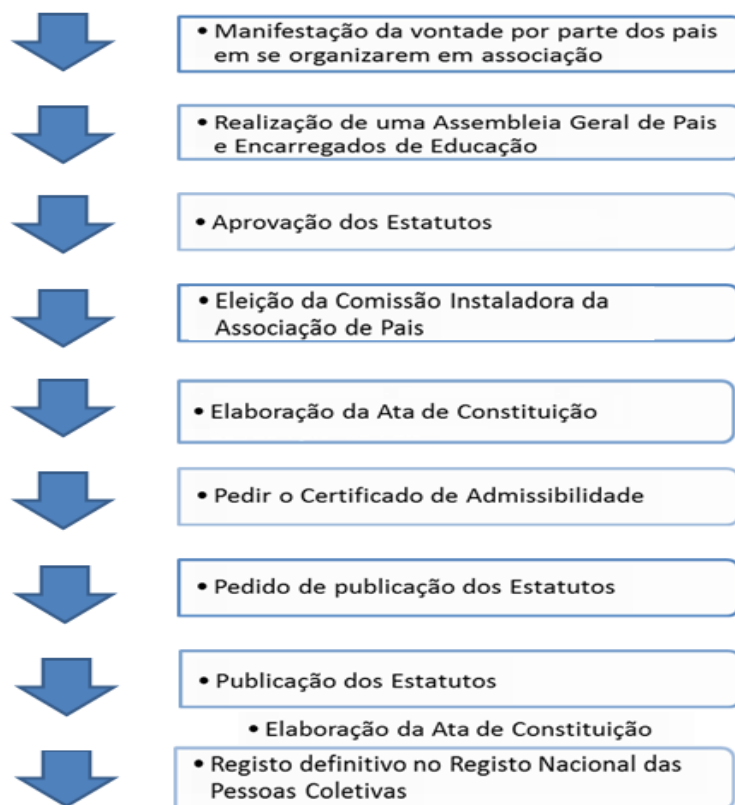
3.3. Formalidades da sua constituição

A constituição de uma Associações de Pais obedece a um conjunto de procedimentos e formalidades, tal como descritos na Figura 2.

A constituição de uma Associação de Pais obedece, em primeiro lugar, ao disposto no artigo 5.º da Lei das Associações de Pais. Para o efeito, encontramos explicações detalhadas no sítio da CONFAP, em www.confap.pt, e também no sítio da Secretaria-Geral do MEC ³.

³ www.sec-geral.mec.pt

Figura II – A constituição de uma Associação de Pais



Fonte: Elaboração própria

A questão primordial é que os pais e encarregados de educação manifestem de forma indubitável a sua vontade de se constituírem em associação. Para o efeito, um grupo de pais e encarregados de educação que assumam a vontade de darem início ao processo, se possível o mais representativo possível dentro dos diversos níveis de ensino existentes na escola, devem fazer manifestação dessa vontade junto dos órgãos de gestão da respetiva escola. Devem, igualmente, solicitar que seja enviado, através dos alunos, um convite manifestando a intenção na constituição da Associações de Pais , para a realização de uma Assembleia de pais e encarregados de educação, aberta a todos os pais e encarregados de educação, onde deve constar uma proposta de ordem de trabalhos, proposta esta que deve passar pela aprovação dos estatutos e pela eleição da comissão instaladora. Esse grupo de pais deve elaborar um projeto de estatutos, que depois de aprovados, regulam a Associações de Pais a constituir.

Na abertura desta Assembleia de pais e encarregados de educação deve ser eleita, entre todos os presentes, a mesa que irá dirigir os trabalhos e que deve ser constituída por três

membros, podendo estes sair do grupo de pais que tomou a iniciativa de convocar a Assembleia, uma vez que já estão identificados com a intenção. Nesta Assembleia, deverá ser elaborada uma ata de constituição, onde conste, além dos assuntos tratados na reunião e respetivas deliberações, a aprovação dos Estatutos e a constituição da Comissão Instaladora. Todas as folhas da ata deverão ser rubricadas, no canto superior esquerdo, pelos três elementos da mesa e também assinada na sua última folha. À ata deverão ser anexados os Estatutos aprovados na Assembleia, que também deverão ser rubricados e assinados, para confirmar a autenticidade e a integridade do documento.

Depois deste procedimento de aprovação dos Estatutos, é eleita a comissão instaladora, que deverá ser constituída por um número impar de elementos. A Comissão deve eleger, de entre todos os seus membros, o respetivo coordenador, que assumirá a condução do processo de legalização da Associações de Pais. Uma vez redigidos e aprovados os Estatutos, será necessário pedir o Certificado de Admissibilidade, podendo este formalismo ser desencadeado no Portal da Empresa⁴, na opção *Pedido de Nome - Constituição de Entidade*. A legislação liga a Associação de Pais onde os seus membros têm a qualidade de pais ou encarregados de educação dos alunos desse estabelecimento de ensino, pelo que, para a utilização do nome da escola, carece de uma declaração dos órgãos de gestão da mesma, expressando essa ligação, declaração essa que deve ser anexa ao pedido de admissibilidade.

Depois de obtido o Certificado de Admissibilidade, pode ser dado início à instrução do procedimento de legalização da associação de pais. São documentos necessários para o processo de legalização, os Estatutos da Associação aprovados em Assembleia de pais, cópia do Certificado de Admissibilidade de denominação emitido pelo Registo Nacional de Pessoas Coletivas, a lista dos outorgantes dos Estatutos, com identificação completa dos mesmos, ou seja, nome, morada, contacto, número de identificação fiscal e número do bilhete de identidade ou cartão de cidadão. Depois de reunida toda a documentação, terá de ser enviada para a Secretaria Geral do MEC, ou através de correio eletrónico pelo endereço dsaj@sec-geral.mec.pt, ou para a morada da Secretaria-Geral, cita na Avenida 5 de outubro, 107, 1069-018 Lisboa. Em alternativa, este processo pode ser também canalizado pelas estruturas intermédias, as federações concelhias e regionais, que se encontram habilitadas para dar o devido apoio e seguimento.

⁴ www.portaldaempresa.pt

Após a receção da documentação, a Secretaria-Geral do MEC procede ao registo e promove a publicação gratuita dos Estatutos no Portal da Justiça, em www.mj.gov.pt/publicacoes, cujo acesso é público e gratuito, bastando utilizar o nome da associação ou o respetivo Número de Identificação de Pessoa Coletiva, para se fazer a consulta dos Estatutos.

Após a publicação dos estatutos, a Associação de Pais adquire personalidade jurídica, devendo proceder ao registo definitivo junto do Registo Nacional de Pessoas Coletivas, por preenchimento de impresso próprio, modelo 2, Pedido de Inscrição/Identificação de Pessoa Coletiva ou entidade equiparada no Registo Nacional de Pessoas Coletivas.

Findo todo este processo, estão reunidas as condições para que seja convocada a primeira Assembleia Geral da Associação de Pais, e eleitos os seus órgãos sociais, conforme determinados nos respetivos Estatutos.

Outro procedimento a executar após a publicação dos Estatutos, consiste na entrega da Declaração de Início de Atividade, obrigação que abordaremos no desenvolvimento fiscal deste trabalho.

Outra forma alternativa de constituir uma Associações de Pais, é através da Associação na Hora, cujo regime resulta da Lei n.º 40/2007, de 24 de agosto, que aprovou o regime especial de constituição imediata de associações. Este processo é desencadeado no sítio da Associação na Hora⁵. Neste caso, a associação obtém de imediato o cartão de pessoa coletiva e a certidão do ato constitutivo da associação e os respetivos Estatutos. Comparativamente ao processo tradicional, este processo é mais célere, procedendo-se de imediato à publicação eletrónica do ato constitutivo e dos Estatutos da associação, mas revela-se muito mais oneroso.

Em nossa opinião, este procedimento não é o mais adequado para a constituição de Associações de Pais, porque utiliza denominações e estatutos tipificados, que se revelam desajustados a este tipo de entidades, colidindo com a sua autonomia na elaboração e aprovação de Estatutos próprios e na escolha de denominações condizentes com o estabelecimento de ensino que representam.

⁵ www.associacaonahora.mj.pt

É um processo mais orientado para associações que têm a obrigatoriedade de serem constituídas, com recurso a escritura pública, o que não é o caso particular das Associações de Pais. Estas entidades gozam de diferenças formais em relação às restantes, entre essas diferenças, a desnecessidade de se constituírem por escritura pública, ao contrário do que sucede com as demais associações.

4. O NORMATIVO CONTABILÍSTICO APLICÁVEL ÀS ASSOCIAÇÕES DE PAIS

4.1. Enquadramento normativo das ESNL

Em resultado do crescimento do setor, urge relevar o desempenho das Associações de Pais, com base numa normalização contabilística que possa demonstrar a sua importância, mas também na disponibilização de informação financeira, importante para todos os agentes parceiros das entidades, e que as afirmem como credíveis. Torna-se também importante reforçar a confiança nas ESNL como credoras de apoios, já que estão dependentes do benefício da “opinião pública”, ao depender a sua sustentabilidade de doações e subsídios, obtidos das mais variadas proveniências.

A necessidade da prestação de contas alonga-se por um universo de interessados, que vão desde os voluntários, que cedem o seu trabalho graciosamente e pretendem perceber o resultado da entrega do seu esforço, os doadores, os financiadores e os associados, que pretendem aferir o cumprimento dos objetivos estatutários e como são aplicados os donativos e outros recursos atribuídos e o fim que lhes foi dado. Também o Estado, ao disponibilizar recursos, se perfila como interessado em saber o fim dado a subsídios públicos, assim como o público em geral.

É dentro deste contexto que surge o Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, são aprovadas quatro medidas essenciais, entre elas o Regime de Normalização Contabilística para as ESNL, que o legislador pretendeu centrar como parte integrante do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em vigor desde 2010, consagrando no referido diploma, que aquele regime corresponde de forma concreta à definição de regras contabilísticas próprias e adequadas àquilo que se considera serem as especificidades das entidades integrantes do setor não lucrativo. O SNC caracteriza-se por ser um sistema baseado mais em princípios do que em regras e que tem por base uma estrutura conceptual, que conduz a sua implementação, delineando os seus objetivos.

Além daquele diploma, existe ainda a seguinte legislação que enquadra contabilisticamente as ESNL e que coloca em prática o seu regime de normalização:

Quadro I – Diplomas do SNC-ESNL

Portaria n.º 105/2011	14 de março	Aprova os Modelos de Demonstrações Financeiras a apresentar pelas entidades que apliquem o Regime Contabilístico para as ESNL
Portaria n.º 106/2011	14 de março	Aprova o Código de Contas específico para as ESNL.
Aviso n.º 6726-B/2011	14 de março	Publica a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF–ESNL)
Lei n.º 66-B/2012	31 de dezembro	Artigo 256.º - procede à primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março (altera o nº 3, artigo 5.º)
Decreto-Lei n.º 64/2013	13 de maio	Procede à segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de março (altera a redação do artigo 12.º)

Fonte: Elaboração própria

Antes da publicação do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, não era conhecido nenhum modelo que fosse passível de ser seguido pelas ESNL, marcadas por uma ampla heterogeneidade e diversidade de dimensões, e por uma multiplicidade de missões levadas a cabo.

Não obstante, nos últimos anos, mais propriamente no final do século passado, foram surgindo alguns modelos contabilísticos para entidades sem fins lucrativos, devidamente identificadas, todos eles decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade (POC), recentemente revogado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprovou o SNC. São os casos dos diplomas que passamos a enumerar e que foram revogados pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011:

- Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de março, aprovou o Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS);
- Decreto-Lei n.º 295/95, de 17 de novembro, aprovou o Plano de Contas das Associações Mutualistas (PCAM);

- Decreto-Lei n.º 74/98, de 27 de março, que homologou o Plano Oficial de Contabilidade para as Federações Desportivas, Associações e Agrupamentos de Clubes (PROFAC).

De salientar que estes normativos se perfilavam como exceções, de aplicação muito restrita e perfeitamente focalizada, visto que eram planos de contas setoriais, ainda no âmbito da vigência do POC, e que procuravam corresponder às necessidades de organização contabilística dos setores onde se aplicavam.

Para as restantes entidades não abrangidas por estes planos setoriais e, consequentemente, muito específicos, era comum encontrarem-se outros tantos métodos contabilísticos simplificados e pouco sistematizados, assim como alguns métodos baseados na prestação de contas em regime de caixa. Podemos, ainda, acrescentar que a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública era muitas vezes estendida às ESNL, por força do recebimento de verbas provenientes do Orçamento de Estado, não obstante estarmos convictos que essa aplicação era apenas usada para a divulgação da prestação de contas ao Estado, não sendo a metodologia usada na divulgação aos seus próprios associados.

Pelo nosso conhecimento acumulado do contacto com ESNL, podemos referir que muitas entidades, em face da ausência de uma norma contabilística específica, e quando podiam lançar mão de algum especialista dentro dos seus horizontes, com conhecimentos básicos de contabilidade e de forma gratuita, apresentavam contas num modelo próximo dos parâmetros da contabilidade empresarial. Ou seja, seguindo de perto os princípios subjacentes ao modelo POC.

Em todo o caso, sempre que não estivessem obrigadas a dispor de contabilidade organizada por força das disposições do CIRC, ou não tivessem optado voluntariamente por essa possibilidade, as ESNL teriam obrigatoriamente de possuir os seguintes registos, artigo 124.º, n.º 1, do CIRC:

Artigo 124.º
Regime simplificado de escrituração

- 1 - As entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos:*

- a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;*
- b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;*
- c) Registo de inventário, em 31 de dezembro, dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.*

O Regime de Normalização Contabilística para as ESNL apresenta-se num padrão coerente e enquadrado com o SNC, assumindo-se como um paradigma marcado pela comparabilidade, cortando com a dificuldade que as entidades financiadoras se confrontavam na compreensão das contas destas entidades e que colocava muitas vezes em causa o seu financiamento, pela dificuldade em comparar o seu desempenho e a forma como os recursos eram aplicados. O legislador, ao reconhecer a especificidade destas entidades, sublinha algumas das características já por nós apontadas no capítulo anterior, quando abordamos o enquadramento das ESNL. Refere, concretamente, que aquele regime se aplica às entidades que prossigam a título principal atividades sem fins lucrativos e que não distribuam aos seus membros ou contribuintes ganhos económicos ou financeiros, em resultado das suas atividades, apontando concretamente as seguintes entidades “associações, pessoas coletivas públicas de tipo associativo, fundações, clubes, federações e confederações”. Neste ponto, o diploma centra o seu âmbito de aplicação, dentro de um conceito que é consensual, no que se refere à matriz e à razão que é profusamente reconhecida a estas entidades, de não terem finalidade lucrativa.

No preâmbulo do mesmo diploma, pretendeu também o legislador justificar as razões essenciais para a implementação destas regras específicas. Concretiza duas razões basilares, sendo a primeira o reconhecimento da larga disseminação com que as entidades se têm vindo a consolidar, assente na importância do seu papel e também o considerável peso, que resulta dessa mesma consolidação na economia nacional. Salienta-se que a referida consolidação implica a necessidade de implementar exigências ao nível da transparência, no que se refere às atividades que essas entidades desenvolvem e aos recursos que utilizam, concretizadas pela obrigação da prestação de informação financeira fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, mas também dos resultados obtidos na prossecução das suas atividades. A segunda razão apontada prende-se com o facto de estas ESNL responderem a finalidades de interesse

geral que de acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei, “transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços”.

O legislador reconhece a heterogeneidade das ESNL, consagrando no seu artigo 10.º a dispensa de aplicação da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, quando o total das vendas e outros rendimentos não excedam em qualquer dos dois exercícios anteriores os 150.000 euros, exceto quando integrem o “perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou que estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras a que se refere o presente Decreto-Lei”. Em termos concretos, a norma estabelece dois regimes, consoante a entidade tenha rendimentos totais superiores ou inferiores a 150.000 euros. No primeiro dos casos, ou seja, quando os rendimentos forem superiores ao limite, existe a obrigação de possuir contabilidade organizada de acordo com a normalização para as ESNL, no segundo caso, quando tiverem rendimentos totais iguais ou inferiores a 150.000 euros, ficam sujeitas a prestação de contas em regime de caixa, ficando libertas da obrigação de ter contabilidade organizada segundo o normativo contabilístico específico das ESNL.

As entidades que, por enquadramento, se encontrem abaixo do limite fixado na dispensa de aplicação da normalização contabilística para ESNL, ou que não tenham optado pela sua aplicação, ficarão obrigadas à apresentação de contas em regime de caixa, consumando-se essa obrigação na divulgação de informação financeira, referente aos pagamentos e recebimentos realizados, e também na divulgação dos bens que integram o seu património fixo e ainda na divulgação dos seus direitos e compromissos futuros reconhecidos (cf. artigo 11.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 36-A/2011).

Com a publicação dos diplomas, o legislador concretizou a aplicação do regime normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, patente no terceiro capítulo do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, com aplicação a partir do exercício económico que se iniciou em 1 de janeiro de 2012. No anexo segundo do mesmo diploma, é publicado o regime propriamente dito.

Em 14 de março de 2011, através do Aviso n.º 6726-B, foi homologada a NCRF-ESNL. Na mesma data e pela Portaria n.º 105/2011, são aprovados e publicados, no seu anexo primeiro, os Modelos de Demonstrações Financeiras a apresentar pelas entidades que se encontram sujeitas à aplicação da NCRF-ESNL ou que optaram pela sua utilização,

estando na situação de dispensa. No anexo segundo, os modelos dos Mapas Financeiros que se aplicam às entidades alvo da dispensa da aplicação da NCRF-ESNL e que consequentemente deverão aplicar o regime de caixa.

Em conclusão, podemos afirmar que os objetivos que sustentam a introdução do normativo refletem também o resultado da crescente pressão, que vinha sendo exercida pelos doadores, voluntários e por toda uma sociedade interessada na prestação de contas, e em aferir os resultados obtidos no cumprimento da missão das ESNL, que por via dessa condição, usufruem de isenção de impostos. Esta normalização específica para a preparação e divulgação da informação financeira das ESNL pode, por um lado, melhorar a imagem e a reputação das entidades que se multiplicam nas suas diversas missões e causas e, por outro lado, propiciar um acréscimo de confiança por parte dos doadores, e outros financiadores, preocupados com o destino que foi dado às suas contribuições e pela eficiência da gestão das organizações, e na necessidade de transparência sobre o destino dos recursos que são disponibilizados.

4.2. Organização contabilística das Associações de Pais

A introdução do novo normativo, aliado a novas exigências declarativas fiscais, levou as entidades à imprescindibilidade de colocarem a organização formal e fiscal na primeira linha das suas preocupações. O facto de não adotarem as novas exigências, que implicam que a partir do exercício económico de 2012 sejam processados registos contabilísticos respeitando o espírito daquele normativo, e se colocarem na eventual posição de incumprimento, tem consequências ao nível das coimas que podem atingir montantes elevados.

Fruto do conhecimento e da nossa experiência pessoal, sustentada pelo acompanhamento na última década do movimento associativo de pais no distrito de Aveiro, é possível efetuar uma radiografia sobre a verificação do enquadramento do normativo, no que se refere à sua aplicação ou à sua dispensa.

Para esta análise, teremos que identificar em primeiro lugar o limite que separa a obrigatoriedade da aplicação, da sua dispensa, considerando dois regimes. Como já foi referido acima, o normativo coloca a fasquia daquela separação nos 150.000 euros. Quando os rendimentos forem superiores àquele limite, a entidade fica obrigada a adotar

o SNC-ESNL, com contabilidade organizada; se forem iguais ou inferiores ao limite, as entidades ficam dispensadas da sua aplicação, devendo adotar o regime de caixa.

Da proximidade mantida com estas Associações de Pais, é perceptível que uma minoria estava enquadrada como tendo contabilidade organizada e que exercia uma atividade acessória. Contactadas algumas delas, foram identificadas como exercendo atividades regulares, quer de responsabilidade própria, quer de responsabilidade partilhada com autarquias e agrupamentos de escolas, e que se dedicavam a uma atividade secundária, tal como o desenvolvimento de CAF, a promoção de AEC e organização de apoio a serviços de refeições, e movimentando valores expressivos. As restantes, a esmagadora maioria, além das habituais receitas de quotização, de donativos e de alguns subsídios, só organizam atividades de forma esporádica, com o intuito de angariação de fundos para o desenvolvimento da sua missão, movimentando montantes de reduzido valor face aos limites impostos pela norma e em comparação com as primeiras. Esta larga maioria fica obrigada a procedimentos de escrituração muito simplificados, com base no regime de caixa, que passam pelo reconhecimento das operações no momento do recebimento ou do pagamento e não quando o rendimento ou o gasto ocorre.

Destes contactos também foi possível verificar que existe desconforto e incompreensão pela falta de reconhecimento, por parte do Estado, do papel que as Associações de Pais têm no quadro do apoio económico aos estabelecimentos de ensino, substituindo as responsabilidades que o Estado não cumpre e que as deveria deixar numa posição de desobrigação completa de cumprimento de procedimentos, quer fiscais, quer contabilísticos, desde que as mesmas apenas cumprissem o seu próprio desígnio. Sublinhe-se, igualmente, a resistência e alguma renitência em partilhar a quantificação e a proveniência dos recursos que recolhem e que aplicam em escolas públicas, discricção que só foi possível ultrapassar pelo conhecimento pessoal dos contactados, que como referimos não deixaram de, em todos os momentos, deixar clara a sua discordância com a obrigatoriedade do cumprimento das obrigações.

Para as primeiras, pelos montantes envolvidos e pelas obrigações contabilísticas, e também pelas de carácter fiscal que contraem por força da regularidade das atividades que exercem, têm obrigatoriamente apoio especializado e profissional de Técnicos Oficiais de Contas (TOC), detentores de conhecimentos que lhes permitem cumprir as suas obrigações contabilísticas e fiscais, até porque ao contrário das restantes, as

atividades que desenvolvem permitem-lhes libertar recursos para obterem esse apoio profissional.

Desta análise, ficamos com a firme ideia que os pressupostos da nossa investigação vão encontrar eco nesta maioria de Associações de Pais, que manifestamente são desprovidas de capacidade técnica e de recursos financeiros que lhes permitam lançar mão a uma estrutura organizacional para o cumprimento de obrigações e do normativo.

Desta forma, fica confirmado o conhecimento prático adquirido ao longo do tempo, pelo acompanhamento do movimento associativo de pais, e pela convicção que são basicamente na sua maioria entidades de minúscula dimensão, desprovidas de estruturas organizadas, onde o voluntariado é regra, marcadas por debilidades de organização, que apesar da simplificação de processos e da menor exigência legal Associações de Pais não vão encarar com facilidade o novo paradigma.

Esta observação veio confirmar a nossa percepção, também baseada na interpretação da Lei das Associações de Pais, de que o Decreto-Lei n.º 372/90 e concretamente o seu artigo 2.º, revela de forma muito concreta os fins e a missão das Associações de Pais e sobre a definição do seu funcionamento, remetendo para que estas se dediquem ao seu escopo, usufruindo de quotas, donativos e subsídios para os fins previstos na lei que as enquadra, não mantendo qualquer atividade permanente de cariz económico, mantendo dessa forma os recursos e os rendimentos geridos num patamar muito baixo. Nos contactos desenvolvidos, encontramos poucas Associações de Pais que desenvolvem atividades no âmbito da gestão de AEC, de CAF/ATL, que em função dessas atividades gerem rendimentos avultados; outras que se mantêm fieis à sua essência, mas que também desenvolvem outras atividades de angariação de fundos, que lhes permitam prosseguir os seus fins estatutários, mas que necessariamente não são rendimentos com expressão significativa.

Concluindo e apesar de esta maioria estar dispensada da aplicação do NCRF-ESNL, e de ter sido remetida para a prestação de contas em regime de caixa, não deixa de criar dificuldades dado que não dispõem de recursos, nem sequer dos conhecimentos para a sua implementação. O normativo veio introduzir um novo paradigma nas Associações de Pais, cortando com os processos usados e que eram caracterizados pela falta de padrões e até de sistematização, marcados pelo livre arbítrio e pela sensibilidade e conhecimentos do responsável pela apresentação de contas e onde, ainda, se aponta

uma descontinuidade de métodos, pela constante rotação dos órgãos de gestão. Essas práticas usadas na apresentação de contas, não revelam uma imagem apropriada do desempenho das organizações, nem sequer informação financeira adequada, sendo muito insuficientes para a satisfação das necessidades dos seus principais interessados, ou seja, a utilidade e a qualidade da informação divulgada, era manifestamente escassa.

Nos pontos seguintes, iremos fazer uma abordagem não muito exaustiva ao normativo contabilístico aplicável às Associações de Pais, na vertente das entidades que o terão de adotar e também para as restantes, que estando hoje dispensadas da sua aplicação, podem no futuro e pela assunção de novas responsabilidades e, consequentemente, de outro nível de rendimentos, vir a estar na esfera da sua adoção.

4.2.1. O normativo contabilístico aplicável

De acordo com o enquadramento normativo já aprofundado no ponto 5.1, importa sublinhar qual o Regime de Normalização Contabilística aplicável, considerando que nos pontos seguintes, iremos analisar detalhadamente as possibilidades de organização contabilística a que as Associações de Pais ficam afetas.

O quadro do Regime de Normalização Contabilística para as ESNL estabelece condições para a sua aplicação, nomeadamente no que se refere à obrigatoriedade da sua adoção e, ainda, às condições de dispensa da sua aplicação.

Ficam na condição de dispensadas de aplicação da normalização contabilística para as ESNL, sempre que o volume global de rendimentos das entidades não exceda 150.000 euros, em nenhum dos dois exercícios económicos anteriores, com a ressalva de não poderem integrar o perímetro de consolidação de uma entidade que tenha de apresentar demonstrações financeiras consolidadas.

Desta forma, as entidades que ultrapassem aquele limite estabelecido, ficam obrigatoriamente integradas no regime. As restantes Associações de Pais que reúnam as condições expressas, para ficarem dispensadas, e não abdicuem dessa dispensa, ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa.

Este regime resulta na desobrigação de ficarem sujeitas ao SNC-ESNL, mas sujeitas a um conjunto de formalidades para as ESNL de reduzida dimensão, que ficam desta forma abrangidas pela prestação de contas num formato simplificado.

4.2.2. O Regime de Normalização Contabilística para as ESNL

4.2.2.1. Caracterização e estrutura

Com a aprovação do regime de normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, integrado no SNC, que resultou de ligeiras adaptações das normas aplicáveis ao tecido empresarial, alterações essas decorrentes das particularidades inerentes às ESNL que, ao inverso das do setor empresarial, não exercem a título principal uma atividade que tenha como objetivo a obtenção de lucro.

As características específicas das ESNL estão bem patentes no capítulo 2 do Anexo II do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, e que importa transcrever:

“2.1 - A disseminação de ESNL e o importante papel e peso que desempenham na economia justifica que se reforcem as exigências de transparência relativamente às atividades que realizam e aos recursos que utilizam, nomeadamente através da obrigação de prestarem informação fidedigna sobre a gestão dos recursos que lhes são confiados, bem como sobre os resultados alcançados no desenvolvimento das suas atividades.”

O referido Anexo elenca, ainda, três características básicas que distinguem as ESNL das entidades com finalidades lucrativas:

- “a) O seu financiamento pode resultar do seu próprio património ou de recursos atribuídos por pessoas singulares ou coletivas. Em caso algum os recursos atribuídos estão sujeitos ou condicionados a contraprestações derivadas da obtenção de benefícios por parte da entidade;*
- b) Respondem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva e a venda de produtos ou prestação de serviços, o que se traduz numa interpretação não económica do conceito «benefício»;*
- c) Ausência de títulos de propriedade-controlo que possam ser comprados, cedidos, trocados ou de que se espere algum tipo de contraprestação económica no caso de a entidade cessar as suas atividades e ser objeto de liquidação.”*

Antão *et al.* (2012) evidenciam que estas entidades contam, com frequência, com o trabalho de voluntários, sem que, por esse facto, surja qualquer relação laboral entre eles e a entidade.

Para concluir as características específicas das ESNL, o referido Anexo II do diploma identifica, no seu ponto 2.3., os utilizadores da informação financeira, apontando-os como as entidades que cedem recursos, sob as mais variadas formas, tais como quotas, legados e donativos, os credores, as pessoas que realizam prestações gratuitas, quer ao nível de assistência, quer ao nível do voluntariado, o Estado, entre outros:

- “a) Os doadores/financiadores/associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos;*
- b) Os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade solver os seus compromissos;*
- c) Os membros das ESNL pretendem conhecer o modo como os donativos e outros fundos são aplicados nas atividades;*
- d) Os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos;*
- e) O Estado, na medida em que proporciona os recursos para a atividade de diversas entidades do sector não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património;*
- f) O público em geral, de entre os quais cumpre referir os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL. Este grupo deve ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do sector em que se insere. “*

Para as Associações de Pais, teremos de definir um grupo alargado de interessados na informação financeira, que vai desde os seus próprios associados, às restantes Associações de Pais que desenvolvem a sua razão social, muitas vezes no mesmo espaço geográfico e com interesses comuns. Não podemos deixar de referir as autarquias locais, com quem estabelecem relações privilegiadas, contribuindo muitas vezes não só com subsídios, mas também com a partilha e dispensa de recursos. A comunidade em que se integram, que serve de suporte para muitas atividades desenvolvidas em conjunto. Teremos de considerar também, os órgãos de gestão das escolas. Apesar de não existir dependência formal entre as duas entidades, podem existir interesses comuns, pela celebração de protocolos com vista ao desenvolvimento de vantagens para ambas as partes.

Excluindo estas características específicas e devidamente delimitadas, os princípios base e filosofia subjacentes ao SNC-ESNL tem por base os aplicados à generalidade das organizações abrangidas pelo SNC, apresentando uma estrutura semelhante, em particular à das denominadas Pequenas Entidades, revelando-se como um regime simplificado de normalização contabilística.

Para eliminar eventuais limitações e lacunas da NCRF-ESNL, em virtude da sua simplificação, e dar resposta a aspetos de ordem particular em transações ou outras situações/ que sejam colocadas à entidade, está previsto no ponto 1.3. do Anexo II que se deverá recorrer supletivamente aos seguintes meios:

- Em primeiro lugar ao SNC e demais legislação complementar;
- De seguida, às normas internacionais de contabilidade adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho;
- Por fim, às *International Accounting Standards* (IAS) e às *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC.

As lacunas poderão estar relacionadas com procedimentos de contabilização ou de relato financeiro, e aquele mecanismo supletivo deve ser utilizado sempre que a lacuna verificada seja de tal forma relevante que a sua não inclusão provoque ou ponha em causa que a informação prestada seja expressa de forma verdadeira e apropriada e, desse modo, não permita que seja traduzida a posição financeira e o desempenho no período em causa.

4.2.2.2. Bases de Apresentação de Demonstrações Financeiras

O SNC-ESNL, ao definir as Bases de Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF), estabelece uma abordagem em relação ao seu âmbito, à sua finalidade e aos seus componentes.

As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição e do desempenho financeiro de uma entidade. Também mostram os resultados do desempenho por parte do órgão de gestão dos recursos a ele confiados.

As bases para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais estabelecem os requisitos que vão permitir garantir a comparabilidade, quer com as DF da entidade, referentes a exercícios anteriores, quer ainda com as de outras entidades. As demonstrações financeiras de finalidades gerais são as que satisfazem as necessidades dos utentes, que não estejam em posição de impor a exigência de relatórios preparados para satisfazer necessidades particulares de informação. O objetivo

das demonstrações financeiras de finalidades gerais, é o de proporcionar informação da posição e do desempenho financeiro, dos fluxos de caixa de uma entidade, mas que tenha utilidade a uma diversidade de utentes na tomada de decisões.

As demonstrações financeiras devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. Assim, um conjunto completo de demonstrações financeiras é composto por:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados;
- Uma demonstração dos fluxos de caixa;
- Um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações exigidas pela NCRF-ESNL

O SNC-ESNL compreende os seguintes instrumentos, concretamente:

- As Bases de Apresentação de Demonstrações Financeiras;
- Os já referidos modelos de DF;
- Um Código de Contas;
- A Norma Contabilística e de Relato Financeiro para as Entidades do Setor Não Lucrativo;
- E, ainda, eventuais Normas Interpretativas, que serão produzidas sempre que as circunstâncias o devam justificar e ainda como orientações sobre o âmbito dos restantes instrumentos.

As DF devem apresentar de forma apropriada a posição financeira, o seu desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade, exigindo-se uma representação fidedigna dos efeitos das transações e de todos os acontecimentos suscetíveis de alterar a posição da entidade. As BADF para a apresentação de DF, definidas pelo Decreto-Lei n.º 36-A/20010 no seu anexo II, são:

- Continuidade;
- Regime do acréscimo;
- Consistência de apresentação;
- Materialidade e agregação;
- Compensação;

- Informação comparativa.

Vamos, de seguida, analisar os pressupostos que devem presidir e ser respeitados na elaboração das demonstrações financeiras, procurando adequar a análise às Associações de Pais em particular.

Continuidade

A continuidade passa pela avaliação, por parte do órgão de gestão, sobre a capacidade da organização continuar a desenvolver os pressupostos da sua atividade estatutária. Os órgãos de gestão devem proceder à divulgação dos acontecimentos que revelem incerteza ou ameaça, que possam obstar ou pôr em causa a capacidade de a entidade, continuar a prosseguir os fins propostos ou colocá-los em risco. Nas ESNL, este conceito obedece a um critério de manutenção da atividade e à capacidade da entidade continuar a cumprir a sua missão estatutária e que não há razões para a colocar em causa num futuro próximo, ao contrário do conceito económico e financeiro genérico do SNC. Este é, sem dúvida alguma, o pressuposto que mais relevância assume no espírito Associações de Pais, onde a incerteza da continuidade está dependente do assumir de responsabilidades, pelos novos associados que chegam às Associações de Pais, em substituição dos que deixam de ter ligação ao estabelecimento de ensino e que, por esse facto, são obrigados a ceder a respetiva gestão das Associações de Pais.

Regime de acréscimo

Na preparação das suas DF, as Associações de Pais devem adotar o regime do acréscimo, exceto na demonstração dos fluxos de caixa. Com a utilização deste regime, o reconhecimento dos elementos é efetuado quando satisfaça as definições e os critérios aplicáveis a esses itens, ou seja, no período a que respeitam ou ocorrem, independentemente do momento da ocorrência dos respetivos fluxos de caixa.

Consistência de apresentação

Os critérios de classificação e apresentação dos elementos das DF devem ser mantidos de um período para o outro, a menos que seja expectável que, após uma alteração significativa da natureza das operações, que outros critérios de apresentação e de classificação se revelem mais apropriados, tendo em conta os critérios para a escolha e aplicação de políticas contabilísticas previstas no normativo. Uma alteração na

apresentação das DF apenas será de considerar, se propiciar informação fiável e mais relevante para todos os interessados nas demonstrações financeiras e se for provável que a estrutura decorrente da alteração proporcionar o mesmo nível de comparabilidade, ou seja, se a comparabilidade não for afetada. Sendo praticadas essas alterações, a entidade deverá reclassificar a informação comparativa.

Materialidade e agregação

A materialidade está relacionada com as omissões, erros e declarações irregulares de itens, passíveis de influenciar os julgamentos e as apreciações económicas dos utentes, tomadas com base nas DF. Dependem diretamente e são fatores determinantes, a dimensão e a natureza desses erros ou omissões, avaliados dentro da dimensão ou da natureza do item, ou pela combinação de ambos, pelo que a apresentação e divulgação correta dos itens, são de vital importância.

A aplicação deste conceito significa que um requisito de apresentação específico não terá de ser satisfeito, se a informação não for materialmente relevante. Se uma determinada linha não for individualmente relevante, deverá ser agregada a outros itens, tanto nas demonstrações financeiras, quer mesmo no anexo. Se um item não revelar suficiente materialidade para justificar a sua apresentação autónoma nas DF, pode todavia ser a materialmente relevante, para ser apresentado autonomamente no anexo.

O processo de agregação consiste na classificação e apresentação de dados condensados que irão formar linhas de itens nas DF, podendo-se agregar itens quando são semelhantes e correspondem a uma mesma definição ampla e não revelarem materialidade. De qualquer forma, não será possível agregar rubricas inscritas nos modelos oficiais de DF, já que estes incorporam o conteúdo mínimo da informação a apresentar. Também não deverão ser inscritas rubricas que não revelem quantias a apresentar, devendo as correspondentes linhas ser eliminadas das DF.

Compensação

Os ativos e passivos, bem como os rendimentos e os gastos, não devem ser objeto de compensação. É assim, importante que sejam relatados separadamente. A compensação deve ser feita quando reflete uma mesma substância ou acontecimento. A possibilidade de ser operada compensação nas DF, iria pôr em causa a capacidade dos utentes em

compreender as transações, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e, consequentemente, de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade.

Informação comparativa

A informação comparativa deve ser divulgada com respeito à informação do período anterior, para todas as quantias relatadas das DF do período atual. Essa informação deve ser divulgada para eficácia da informação descritiva quando seja relevante a compreensão das DF do exercício corrente. Quando se verificarem alterações de políticas contabilísticas, que afetem as quantias comparativas das rubricas afetadas por essa reclassificação, devem ser divulgadas a natureza da reclassificação, a quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada e a razão para a reclassificação. Se, por alguma razão, as rubricas das DF forem também alvo de alterações na apresentação e na classificação, as quantias comparativas devem ser reclassificadas para permitir a comparabilidade da informação financeira.

5.2.2.3. Código de Contas

No momento da publicação do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, no n.º 5 do regime da normalização contabilística para entidades do sector não lucrativo ficou definido que, posteriormente, deveria ser publicado através “de portaria a aprovar pelo membro do governo responsável pelas áreas das finanças, do código de contas aplicável às ESNL”, como instrumento do SNC-ESNL. Para cumprimento deste desiderato, foi publicada, em 14 de março, a Portaria n.º 106/2011 que aprova o Código de Contas (CC) específico para as ESNL. Este é constituído por um quadro síntese de contas, pelo código de contas ou como refere o diploma a lista codificada de contas, e as notas de enquadramento às contas específicas das ESNL.

A referência para a acomodação do CC das ESNL foi o SNC, pelo que todas as contas daí derivam, resultando das adaptações dirigidas à especificidade das entidades, pelo que o seu desenho obedece aos princípios consagrados para o SNC. As notas de enquadramento funcionam como um auxiliar aos preparadores da informação financeira, centradas no objetivo de auxiliar na interpretação do CC e da NCRF-ESNL.

Sem analisar exaustivamente o conteúdo do CC, e porque também não é esse o espírito da portaria, que apenas consagrou referências específicas para determinadas contas

dirigidas às ESNL, e que devem ser utilizadas sempre que as entidades revejam nestas contas as atividades que exercem, e que se revele necessária a sua utilização. Dado que a base do CC do SNC-ESNL deriva, como já foi referido, do SNC, importa dar ênfase às principais especificidades nele previstas, em particular quando aplicado às Associações de Pais.

Classe 1 – Meios financeiros líquidos

Esta classe regista os movimentos clássicos, relacionados com os movimentos financeiros, de meios financeiros líquidos que incluem, principalmente dinheiro e depósitos bancários.

Classe 2 – Contas a receber e pagar

Nesta classe serão registadas as operações com terceiros, tais como clientes e utentes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, instituidores e beneméritos e, ainda, todos os terceiros não enunciados anteriormente e que se possam relacionar com a entidade e que não estejam previstos nas diferentes contas específicas existentes para o efeito. Nesta classe, serão ainda registadas todas as movimentações relativas a diferimentos e as provisões.

Para registo dos financiamentos obtidos associados, foi introduzida na conta “25 – Financiamentos obtidos”. A respetiva subconta “258 – Outros financiadores” pode ser desdobrada de acordo com o quadro de financiadores, que passam pelos associados, pelo Estado e outras entidades oficiais e, genericamente, outras entidades.

No contexto das ESNL, e também no caso particular das Associações de Pais, não faz sentido, nem será adequado, manter referências a acionistas ou sócios, figuras inexistentes nestas entidades, pelo que a conta 26 foi redenominada para “Fundadores/patrocinadores/doadores/associados/membros”. No caso concreto das Associações de Pais, a figura do fundador é também completamente alheia, apesar de constar da denominação da conta. Fica, então, a referência aos associados, que são a figura presente nestas entidades. Esta conta tem uma dupla aplicação: tanto regista movimentos de ativo, como de passivo, conforme se trate, por exemplo, da concretização de doações, ou da obtenção de empréstimos à entidade, respetivamente.

Classe 4 – Investimentos

Nesta classe, são registados todos os bens detidos com continuidade ou permanência pela entidade e que não tenham como destino a transmissão ou então a serem transformados no decurso das atividades desenvolvidas, quer sejam da sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira.

Esta classe abarca os investimentos financeiros, as propriedades de investimento, os ativos fixos tangíveis e os intangíveis, os investimentos em curso e os ativos não correntes detidos para venda.

Também nesta classe, foram feitas adaptações para dar resposta às especificidades do património das ESNL. Nos ativos fixos tangíveis, foi feito o desdobramento, considerando a conta “431 – Bens do domínio público” que, como o próprio nome indicia, inclui aquele tipo de bens que são definidos em legislação, em que a entidade é administrante ou concessionária.

Esta classe também comporta uma conta de aglutinação genérica que é a conta “433 - Outros ativos fixos tangíveis”, na qual a entidade deverá registar os ativos tangíveis dos quais é legítima proprietária.

Classe 5 — Fundos patrimoniais

A Classe 5 aparece apelidada de “Fundos patrimoniais” e é composta por três contas específicas às ESNL: “51 - Fundos”; “52 - Excedentes técnicos”; e “59 - Outras variações nos fundos patrimoniais”. Estes fundos patrimoniais são de pouca relevância para as Associações de Pais.

A conta 59 regista subsídios de fundadores, de associadas, de membros e do Estado, e ainda os donativos associados a ativos fixos tangíveis e intangíveis aqui registados e denomina-se “Outras variações nos fundos patrimoniais”.

Estão previstas subcontas, tais como a “593 – Subsídios” e a “594 – Doações”, que incluem esses tipos de rendimentos associados a ativos fixos tangíveis e intangíveis, que devem ser transferidos numa base sistemática, para a conta “7883 – Imputação de subsídios/doações, para investimentos”, à medida que foram reconhecidas as depreciações ao investimento a que se relacionam.

Classe 6 — Gastos

Esta classe regista os gastos e as perdas respeitantes ao período. No que se refere à especificidade das entidades, encontramos a subconta “6781 – Provisões específicas do setor”, enquadrada na conta “67 - Provisões do período”, aplicável às entidades do setor mutualista, por crédito da conta “298 – Provisões específicas do setor”, de acordo com o resultado dos estudos atuariais mandados realizar pela entidade. Encontramos ainda a conta “689 - Custos com apoios financeiros concedidos a associados/utentes”, que deverá receber os registo dos subsídios, donativos, bolsas de estudo e prestações associadas a modalidades complementares de segurança social subscritas por associados das mutualidades.

Classe 7 — Rendimentos

Esta classe também inclui os rendimentos e os ganhos referentes ao período. Esta classe reveste-se de importância também para as Associações de Pais, sendo aqui que serão registados todos os rendimentos auferidos. Na conta “72 – Prestações de serviços”, são incluídas as quotas dos utilizadores, as quotizações e joias dos associados, bem como as promoções e os patrocínios, de acordo com o desdobramento nas respetivas subcontas. No caso das Associações de Pais, deve ser feito o desdobramento em tantas subcontas, quantas atividades desenvolvidas. A título de exemplo, podemos sugerir as seguintes subcontas:

- Quotas
- Patrocínios
- Atividades de enriquecimento curricular
- Atividades de apoio às famílias
- Complemento de apoio familiar
- Atividades ocasionais de angariação de fundos

Os subsídios do Estado e os subsídios, as doações e legados dos instituidores e fundadores da entidade destinados à exploração, são registados na conta “75 – Subsídios, doações e legados à exploração”.

Classe 8 - Resultados

Por fim, na classe dos resultados e no caso particular das Associações de Pais, poderá ser conveniente fazer um desdobramento desse resultado, por projetos, por valências, por atividades e outras que se possam justificar, tendo em conta os fins que a entidade desenvolve.

Segundo o diploma, a classe 9 é uma classe livre, que pode ser utilizada para procedimentos de apuramento de resultados setorializados, para que seja possível obter a informação interna, indispensável à gestão dos recursos colocados à disposição da entidade. No caso das Associações de Pais, podem ser nesta classe apurados os resultados de cada uma das atividades desenvolvidas.

4.2.2.4 Modelos de demonstrações financeiras

Na estrutura concetual, vamos encontrar os conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras (DF) para as entidades que apliquem a NCRF-ESNL e que derivam das aplicáveis ao SNC, conforme a própria norma o refere, como são os principais aspetos ligados ao reconhecimento, à mensuração e à divulgação.

As adaptações produzidas resultam também na terminologia da identificação das DF que deverão ser apresentadas e que são segundo a estrutura e conteúdo:

- O Balanço;
- A Demonstração dos Resultados por naturezas ou por funções;
- A Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- O Anexo.

Isto para as entidades que se encontrem nas condições de sujeição à NCRF-ESNL. Podem ainda estar sujeitas à apresentação de uma demonstração das alterações dos fundos patrimoniais por sua opção ou então, por exigência de entidades públicas financiadoras.

As entidades dispensadas da aplicação do NCRF-ESNL ou que não tenham optado pela sua aplicação ficam então obrigadas à prestação de contas em regime de caixa e devem divulgar a seguinte informação financeira:

- Mapa de Pagamentos e de Recebimentos;
- Mapa do Património Fixo;
- Mapa dos Direitos e Compromissos futuros.

Refira-se que, também neste caso, as entidades públicas, na qualidade de financiadoras, podem exigir outros mapas para efeitos de controlo orçamental.

4.2.2.5. NCRF-ESNL

Pela publicação em Diário da República, do Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de março, foi homologada a NCRF-ESNL, que se desenvolve ao longo de 18 parágrafos. Vem introduzir regras específicas, seguindo os mesmos critérios apontados ao setor empresarial, gerando a obrigatoriedade da apresentação de DF e a obediência a critérios de mensuração e divulgação.

Esta norma segue os princípios estruturais, já reconhecidos na norma aplicável às pequenas entidades, apresentando-se como uma adaptação aligeirada no contexto do SNC. Tem como objetivo estabelecer os principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação, com as adaptações inerentes a este tipo de entidades, designadas por ESNL, conforme define no primeiro parágrafo.

A norma aborda os seguintes aspetos que são comuns às NCRF, com as indispensáveis adaptações tendo em vista as entidades a que se destinam, tratando sumariamente os seguintes aspetos:

- Âmbito de aplicação (§ 2) – a norma é de aplicação pelas entidades que cumpram os requisitos sobre ESNL. Enquadra também todas as possíveis remissões para as normas internacionais de contabilidade. Este parágrafo, prevê a possibilidade da norma não responder a alguns aspetos de ordem particular de contabilização ou de relato financeiro, que sejam colocadas a uma entidade, hierarquizando as possíveis subsequências que devem ser usadas para obter essa resposta e que já foram apresentadas no ponto 5.2.2.1. A razão para essa possibilidade estar prevista, reside no facto de a norma não tratar de todos os conteúdos, pelo que quando se verificar a necessidade da sua aplicação, essa lacuna será solucionada com o recurso supletivo a essas normas

- Considerações gerais sobre reconhecimento (§ 3) – dada a estrutura aligeirada da norma, o legislador considerou de muita utilidade a inclusão de um conjunto de disposições relativas ao reconhecimento, considerando que face à coerência do modelo, os princípios a adotar teriam de ser baseados na Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras, com as alterações decorrentes da especificidade das ESNL. Resumidamente podemos apontar alguns pontos abordados. Dispõe a norma que o reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento nela descritos. A falha do reconhecimento de tais itens não é retificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo. Algumas especificidades são apontadas, como o reconhecimento de um ativo, que só é reconhecido no balanço quando for provável que permita atividades presentes e futuras para a entidade e quando esse ativo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade. Não existe nas ESNL, a condição da probabilidade de obtenção de ganhos ou benefícios económicos futuros. Relativamente aos gastos, são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma redução dos recursos económicos da entidade, relacionados com uma diminuição num ativo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. Na parte dos rendimentos, são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido um aumento dos recursos económicos da entidade relacionados com um aumento num ativo ou com uma diminuição de um passivo, que possa ser quantificado com fiabilidade e que não esteja relacionado com contributos para o fundo social.
- Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras (§ 4) – dispõe este parágrafo, que as demonstrações financeiras devem ser claramente identificadas e distinguidas de outra informação publicada. Cada componente das DF deve ser identificado claramente e a informação seguinte deve ser mostrada de forma proeminente e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada, como sejam, o nome da entidade que relata ou outros meios de identificação, a data do balanço ou o período abrangido pelas DF, a moeda de apresentação e o nível de arredondamento usado na apresentação de quantias. Estas devem ser

apresentadas pelo menos anualmente. Este parágrafo apresenta ainda de forma detalhada a estrutura e o conteúdo de cada uma das DF.

- Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL (§5) – este parágrafo especifica o regime de transição, observando que as entidades abrangidas pela norma terão de elaborar um balanço de abertura, onde terão de manter reconhecidos pela quantia escriturada todos os ativos e passivos cujo reconhecimento continue a ser exigido pela norma. Deve reconhecer, também, todos os ativos e passivos cujo reconhecimento passe a ser exigido pela norma, sendo a respetiva mensuração efetuada nos termos nela previstos, não sendo permitida, em caso algum, a utilização da base de mensuração do justo valor à data da transição. Terão também de desreconhecer itens como ativos ou passivos se a norma o não permitir e, ainda, efetuar as reclassificações pertinentes. Todas as alterações de políticas contabilísticas decorrentes da adoção pela primeira vez da presente norma devem ser aplicadas prospectivamente.
- Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (§6) – este parágrafo desenvolve a seleção e aplicação de políticas contabilísticas, da consistência de políticas contabilísticas, das alterações nas políticas contabilísticas e das alterações nas estimativas contabilísticas e erros. Realce particular para o tratamento de erros, já que refere a norma que a correção de erro material de um período anterior é excluída dos resultados do período em que o erro é detetado, sendo reconhecida diretamente em resultados transitados.
- Ativos fixos tangíveis (§ 7) – Neste parágrafo são mantidos os princípios gerais do reconhecimento do custo de um item de ativo fixo tangível se, e apenas se, este cumprir as condições de reconhecimento definidas no capítulo 3 da norma. No que se refere à mensuração, um item do ativo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo. Como nas ESNL podem existir bens do ativo fixo tangível atribuídos a título gratuito em que o custo pode ser desconhecido, esses bens são mensurados ao justo valor, ao valor pelo qual se encontram segurados, ou ao valor pelo qual figuravam anteriormente na sua contabilidade, sendo desta forma apurada a quantia correspondente ao custo considerado para efeitos da mensuração ou reconhecimento. São abordados os critérios de

depreciação, a quantia depreciável e período de depreciação, o método de depreciação, as imparidades e os métodos de desreconhecimento.

- Ativos intangíveis (§ 8) – Nos ativos intangíveis são mantidos os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no capítulo anterior, com alguns ajustamentos. São analisadas as vertentes do reconhecimento, a mensuração inicial, os ativos intangíveis gerados internamente e a respetiva seleção de política contabilística, o reconhecimento como um gasto, a mensuração após reconhecimento e a vida útil. São ainda abordados os ativos intangíveis com vidas úteis finitas.
- Locações (§ 9) – Para as locações são seguidos os conceitos da NCRF 9 – Locações, classificando uma locação como financeira se ela transferir todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade, ou como locação operacional no caso contrário, isto é, se ela não transferir substancialmente todos esses riscos e vantagens.
- Custo de empréstimos obtidos (§ 10) – o tratamento dado a este parágrafo é muito idêntico ao que é dispensado às entidades com fins lucrativos. O seu reconhecimento como gasto, mantém o regime geral do reconhecimento dos mesmos no período em que sejam incursos, com a exceção dos casos em que possam ser capitalizados.
- Inventários (§ 11) – seguem a regra geral, que considera que devem ser mensurados ao seu custo histórico ou pelo seu valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. As ESNL têm a particularidade de poder deter inventários, cujo contributo para o desenvolvimento das atividades ou os serviços que lhes estão associados não estão diretamente relacionados com a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa.
- Rédito (§ 12) – pelo tipo de entidades podemos associar ao rédito, as quotizações que são consideradas prestações de serviços. O capítulo trata do tratamento contabilístico do rédito proveniente das transações, como sendo os acontecimentos, a venda de bens, a prestação de serviços, o uso por outros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos. São abordados conceitos tais como, a mensuração do rédito, o reconhecimento da venda de bens, da prestação de serviços e dos juros, dos *royalties* e dos dividendos.

- Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes (§ 13) - respeita ao tratamento contabilístico de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto os que resultam de contratos executórios que não sejam onerosos. Aborda o reconhecimento, na perspetiva das provisões, dos passivos contingentes e dos ativos contingentes e a sua mensuração.
- Contabilização dos subsídios e outros apoios (§ 14) – trata da contabilização dos subsídios, designadamente dos subsídios ao investimento e à exploração, dos subsídios não monetários, da apresentação de subsídios relacionados com ativos, da apresentação de subsídios relacionados com rendimentos, do reembolso de subsídios e dos outros apoios.
- Os efeitos de alterações em taxas de câmbio (§15) – refere os aspetos de reconhecimento inicial de uma transação, do seu relato em datas de balanço subsequentes e do reconhecimento de diferenças de câmbio.
- Impostos sobre o rendimento (§16) - o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento é, salvo disposição específica, o método do imposto a pagar. Por impostos sobre o rendimento entende-se para os efeitos da norma todos os impostos baseados em lucros tributáveis, incluindo as tributações autónomas, que sejam devidos em qualquer jurisdição fiscal. Este parágrafo trata ainda do reconhecimento de passivos por impostos correntes e de ativos por impostos correntes, a mensuração e o reconhecimento de imposto corrente. Faz ainda referência à apresentação, indicando as condições em que uma entidade deve compensar ativos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras. A apresentação do gasto (rendimento) de imposto relacionado com o resultado de atividades ordinárias deve ser apresentado na fase da demonstração dos resultados.
- Instrumentos financeiros (§ 17) - este parágrafo identifica os aspetos de reconhecimento e de mensuração de ativos e de passivos financeiros, assim como as condições de reconhecimento de imparidade e o seu desreconhecimento.
- Benefícios dos empregados (§18) – apresenta como se contabilizam os benefícios dos empregados, o seu reconhecimento e mensuração, concretamente dos benefícios a curto prazo, os benefícios de cessação de

emprego e os outros benefícios de empregados. Pela matriz das ESNL, esta norma exclui referências a planos de participação nos lucros e sobre gratificações.

A norma aborda, também, um conjunto de definições constantes do apêndice I ao Aviso n.º 15654/2009, de 7 de setembro, assim como a data da sua eficácia (§20), referindo que deve ser aplicada a partir de janeiro de 2012, sem prejuízo de as entidades poderem optar por fazer a sua aplicação no exercício que se inicie em janeiro de 2011.

4.2.2.6. O regime sancionatório

Dentro do mesmo espírito que o legislador consagrou no diploma que aprovou o SNC, na parte a que se refere às punições a aplicar às entidades que não o apliquem, que apelidou de ilícitos de mera ordenação social, seria expectável que, pela sua mais reduzida dimensão e até pela particularidade das entidades abrangidas pelo SNC-ESNL, fosse previsto um regime sancionatório mais de acordo com o seu conceito. Apesar destas nossas considerações, verificamos que o valor das coimas aplicável a contra-ordenações no SNC-ESNL é muito idêntico ao SNC, conforme podemos verificar nos artigos 17.º a 20.º Decreto-Lei n.º 36-A/2011, valores demasiados expressivos para entidades que não se dedicam a atividades lucrativas.

O primeiro destes quatro artigos, o 17.º, e no seu n.º 1, enquadra as contraordenações no âmbito do regime, nos termos do qual uma entidade sujeita ao SNC-ESNL e que não respeite qualquer das disposições na NCRF-ESNL, e que em função desse desrespeito distorça as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima que pode variar entre 500 e 10 000 euros.

No número segundo do mesmo artigo, está previsto que uma entidade sujeita ao SNC-ESNL que efetue a integração de lacunas de modo diverso do previsto, distorcendo com tal prática as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas que seja, por lei, obrigada a apresentar, é punida com coima que também varia entre 500 e 15 000 euros.

É ainda referido no seu n.º 3, que uma entidade sujeita ao SNC-ESNL que não apresente qualquer uma das demonstrações financeiras a que seja obrigada por lei, é sancionada com uma coima que vai desde os 500 e 15 000 euros.

O artigo seguinte, o 18.º, dispõe sobre as coimas, considerando que, se as infrações referidas no artigo anterior forem praticadas a título de negligência, as coimas previstas serão reduzidas a metade do seu valor. Na graduação da coima, são tidos em conta os valores dos capitais próprios ou dos fundos patrimoniais e do total de rendimentos das entidades, os valores associados à infração e a condição económica dos infratores.

O regime sancionatório prevê, ainda, a competência para aplicação das coimas previstas, dando a conhecer que a organização do processo e a decisão sobre aplicação da coima competem ao presidente da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), com possibilidade de delegação de competências para o efeito, conforme estipula o artigo 19.º.

Por fim, o artigo 20.º trata da divisão do produto das coimas aplicadas, que vai reverter em 60% para o Estado e os restantes 40% para a CNC.

Como podemos constatar, os valores apresentados neste regime sancionatório para as entidades da economia social, são demasiado desproporcionais e severos, quando comparados com as dimensões e os fins das entidades abrangidas pelo SNC, que se encontram em patamares totalmente distintos. Revendo toda a fundamentação invocada no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, que justifica a implementação das regras específicas e das razões que levaram o legislador à sua aplicação a este setor particular da economia, ficamos com a sensação que os valores apontados para as punições se revelam um verdadeiro contrassenso, pela conjugação desses fatores e pelo conhecimento prático das entidades.

Acessoriamente, também podemos estabelecer um paralelo com as disposições previstas no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) que, no seu artigo 121.º, faz referências a punições pela não organização de contabilidade de acordo com as regras de normalização contabilísticas bem como no atraso da sua execução ou na falta de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal. Quando não sejam punidos como crime ou como contraordenação mais grave, são puníveis com coima de 50 a 1750 euros. Mais uma vez, consideramos que são valores demasiado penalizadores, onde é evidente a falta de uma distinção entre as entidades que têm como finalidade principal a obtenção de lucro e as restantes, que são organizações sem finalidade lucrativa.

4.2.2.7. Prestação de contas em regime de caixa

As entidades cujos rendimentos totais não excedam 150.000 euros em nenhum dos dois exercícios anteriores, ficam dispensadas da aplicação do SNC-ESNL, salvo se:

- Optarem voluntariamente pela aplicação do SNC-ESNL; ou
- Integrarem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente DF consolidadas; ou
- Estiverem obrigadas à apresentação de qualquer demonstração financeira prevista no SNC-ESNL, por imposição legal ou por exigência de entidades públicas financiadoras.

Assim, o artigo 10.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 36-A/2011 dispensa aquelas entidades da obrigação da aplicação da normalização contabilística para as ESNL, ficando obrigadas à adoção da prestação de contas em regime de caixa. Esta dispensa cessa quando o limite anteriormente referido for ultrapassado, ficando a entidade obrigada à aplicação do SNC-ESNL, a partir do período seguinte, inclusive.

As entidades que se encontram na situação de dispensa da aplicação da NCRF-ESNL, e que não optem pela sua aplicação, terão de proceder à divulgação de informação financeira sob a forma dos seguintes mapas, conforme estipula a Portaria n.º 105/2011, de 14 de março, e que reproduzimos no Anexo I:

- Mapa de pagamentos e recebimentos;
- Mapa do património fixo;
- Mapa de direitos e compromissos futuros.

Esta portaria é completamente omissa em relação a quaisquer disposições sobre a construção dos referidos mapas, pelo que iremos dar a nossa interpretação sobre cada um dos mapas, sustentada nos modelos do Anexo I.

De acrescentar que, ao inverso de outros mapas financeiros aplicáveis a outros normativos, as entidades em regime de caixa não encontram qualquer declaração, por exemplo fiscal, onde possam fazer a transcrição do conteúdo destes mapas, nem sequer está prevista qualquer plataforma informática ou base de dados onde os mapas devam ser depositados e possam ser consultados. Desta forma, pensamos que a prestação de

contas neste patamar será na sua maior parte para “consumo interno” das próprias entidades, ou a quem estas pretendam divulgar, em prejuízo da possibilidade de manterem disponíveis para comparação e até para a consumação de estudos aplicados ao setor.

Analisemos, de seguida, os mapas enunciados, cujos modelos se encontram no Anexo I deste trabalho.

Mapa de pagamentos e recebimentos

Neste mapa devem ser apresentados os pagamentos e os recebimentos contabilizados no período, desdobrados por funções e por naturezas.

Os recebimentos foram agregados os seguintes grupos, com o respetivo desenvolvimento por cada grupo:

- Recebimentos da atividade (tais como, quotas e joias, atividades, doações e subsídios);
- Recebimentos comerciais (relacionadas com atividades, tais como AEC, CAF e ATL);
- Recebimento de capitais (por exemplo juros de depósitos à ordem e de aplicações financeiras);
- Recebimentos prediais (relacionadas com rendas).

Da análise da agregação dos recebimentos nestes 4 tipos, parece-nos que o legislador tentou salvaguardar uma eventual separação entre tipos de rendimentos sujeitos ou não a tributação em sede de IRC. Pensamos que essa preocupação está subjacente principalmente nos rendimentos de natureza comercial, de capitais e prediais, constantes dos grupos 2, 3 e 4 do mapa, e que são passíveis de tributação.

No que respeita aos pagamentos, estes estão subdivididos em dois grandes grupos: os relativos a gastos de funcionamento e os referentes a investimento. Para os pagamentos de gastos de funcionamento, entendemos que deve ser seguida uma decomposição coerente com o tipo de rendimentos a que dizem respeito. Assim, sempre que possível devem ser identificados os tipos de pagamentos com os rendimentos que lhes deram origem, facilitando a apresentação de contas a terceiros diretamente interessados que, na posição de financiadores ou mecenas, pretendam obter outro tipo de informação. Podemos elencar alguns tipos de pagamentos: para o primeiro grupo, tais como, os

seguros, despesas de manutenção, despesas de comunicação, material de escritório, material de higiene e limpeza, rendas, água, eletricidade e outras específicas das atividades; para o segundo grupo, de pagamentos de investimento, podemos apontar a aquisição e equipamentos e aquisição de instalações.

Na parte inferior do mapa encontra-se o apuramento dos saldos: partindo do saldo que transitou do período anterior, adicionando-se o total dos recebimentos e subtraindo-se o total dos pagamentos, obtém-se o saldo a transitar para o período seguinte. Adicionalmente podem as entidades fazer a decomposição do saldo para o ano seguinte, desdobrando-o no que se refere aos valores em caixa e aos valores depositados em instituições bancárias.

Apesar do mapa publicado na Portaria não prever procedimentos de comparabilidade, podemos incluir, além dos valores do próprio exercício a relatar (n), e para reforçar a utilidade e a qualidade da informação prestada, também os valores do exercício anterior (n-1), adotando desta forma um dos princípios das BADF, anteriormente enunciados, e consequentemente a possibilidade de comparação temporal da informação.

Mapa do património fixo

Este mapa tem como objetivo o registo do património fixo da entidade. Está dividido em duas partes, sendo a primeira para o registo dos valores de anos anteriores, e a segunda parte para o ano corrente. Afigura-se-nos de todo pacífico, para critério de mensuração do património fixo, a adoção do custo de aquisição, acrescido dos eventuais gastos adicionais diretamente relacionados para colocar em funcionamento o bem em causa. Sugerimos, também, que os itens sejam inscritos por identificação individualizada, com a indicação do ano de aquisição, ordenados exatamente pela ordem crescente de aquisição. O património fixo pode incluir elementos, tais como computadores e outros bens ou equipamentos adquiridos para uso da associação.

Mapa de direitos e compromissos

Este mapa tem como função evidenciar os direitos a receber no futuro desdobrados por natureza e por previsível ano de recebimento. O mapa está dividido em duas partes, sendo a superior destinada aos direitos a receber no futuro e a inferior a evidenciar os compromissos a liquidar no futuro. Este mapa, além do valor do direito ou do compromisso, inclui uma coluna com o ano previsto para o recebimento e o pagamento,

dos direitos e dos compromissos, respetivamente. Sugerimos que a ordenação obedeça a uma ordem decrescente no que se refere ao ano correspondente aos direitos e aos compromissos. A título de exemplo, podemos indicar como direitos a incluir, tais como quotas e subsídios. Como compromissos, podemos indicar, empréstimos a liquidar, pagamentos a fornecedores.

4.3. O período de relato

Outra das questões a que é importante dar relevo, e que assume particular importância no contexto das Associações de Pais é o período de relato. A periodicidade de apresentação das DF deve ser, pelo menos, anual e, em princípio, deverá corresponder ao ano civil, até pela imposição das regras fiscais. Contudo, a prestação de contas em algumas entidades, no que se refere aos limites temporais para a prestação de contas em Assembleia Geral, entra diretamente em confronto com as práticas. São disso exemplo as coletividades de atividades desportivas, em que o período económico coincide com o período da prática desportiva, iniciando-se em julho e estendendo-se a junho do ano seguinte. Um outro exemplo é, precisamente, o caso das Associações de Pais. Como já anteriormente referimos, e segundo a respetiva legislação, as Associações de Pais são autorreguladas pelos seus próprios estatutos e o seu período económico é coincidente com o ano letivo. Assim, por cessação da qualidade de associado, que está ligada ao percurso dos seus educandos e cujo vínculo, muitas vezes, se extingue com um novo ano letivo, pela troca de estabelecimento de ensino, ou pela saída do sistema de ensino, a prestação de contas é feita naquele período temporal. Nestes casos, e tal como analisaremos com mais pormenor no ponto 5.4. do nosso trabalho, será necessário compatibilizar práticas que permitam simultaneamente a prestação de “contas de gerência”, de acordo com as suas obrigações estatutárias, e a prestação de contas para efeitos de cumprimento das regras contabilísticas e das obrigações fiscais.

4.4. A nossa proposta de escrituração em regime de caixa

Conforme já enunciámos num dos pontos anteriores, a maior dificuldade que se coloca às entidades e no caso concreto às Associações de Pais, é a que se refere à execução dos procedimentos de escrituração dos movimentos contabilísticos e à compatibilização das suas obrigações estatutárias de prestação de contas, por um lado, e por outro, as obrigações do normativo contabilístico e as de carácter fiscal, pela razão do seu espaço

temporal ser divergente. Nas Associações de Pais coabitam, em simultâneo, obrigações perante os seus associados, de prestação de contas derivadas dos seus Estatutos, relativas ao período que vai desde outubro a setembro do ano seguinte, e as obrigações legais que se reportam ao ano civil, conforme determina o artigo 8.º do CIRC, quando define o período de tributação.

Perante estas duas obrigações que terão de ser cumpridas, teremos que os documentos contabilísticos devem simultaneamente corresponder a dois períodos distintos de relato, mantendo sempre a sua integridade e uma apresentação verdadeira e apropriada da realidade financeira da entidade.

Perante esta dupla realidade, está colocado um verdadeiro desafio às Associações de Pais, para compatibilizar essas práticas.

Considerando que a obrigação de relato perante o NCRF-ESNL se inicia em 1 de janeiro de 2012 e que, à data, as obrigações de prestação de contas do ano letivo 2011/2012 já estão cumpridas em outubro de 2012, propomos que a partir do primeiro dia do ano de 2012, todos os documentos registados em regime de caixa, sejam mantidos numa base contínua, sem separação de ano. Os documentos deverão ser identificados de forma bem visível no seu topo, com uma numeração que indique de forma clara e inequívoca, o ano a que respeitam, o mês e o seu número de ordem. Assim propomos que o primeiro documento do ano e consequentemente de janeiro, assuma a numeração 2012/01/001, em que 2012 será o ano, 01 o mês de janeiro e 001 o número de ordem. Desta forma, o segundo documento a registar será o 2012/01/002 e assim sucessivamente. Por exemplo, o terceiro documento do mês de abril receberá o número 2012/04/003 e o primeiro de novembro terá o número 2012/11/001.

Com esta proposta, quando forem preparados os mapas financeiros relativos às “contas de gerência” do ano letivo 2012/2013, terão de ser revelados nas demonstrações financeiras que devem obedecer ao modelo previsto no normativo, devidamente identificado com o período de relato a que se referem, a apresentar ao Conselho Fiscal e mais tarde submetidas à aprovação da Assembleia Geral. Esta apresentação contemplará todos os documentos no intervalo contido entre o primeiro documento de outubro de 2012 (com o número 2012/10/001) e o último de setembro de 2013 (com o número 2013/09/xxx), cumprindo desta forma a obrigação de prestação de contas a que se referem os Estatutos.

Para as obrigações de caráter legal, terão de ser tidos em conta na preparação das demonstrações financeiras, os registos documentais no intervalo de 1 de janeiro a 31 de dezembro, ou seja, considerando o primeiro documento de janeiro (2012/01/001) até ao último de dezembro (2012/12/xxx), sendo que, nesta nossa proposta, os documentos cumprem simultaneamente os dois desideratos, ou seja, de revelar em cada um dos momentos e em função de objetivos diferentes, a posição financeira verdadeira e apropriada da entidade.

Propomos ainda a adoção de três tipos de mapas, que podem ser construídos em Excel, e que, em nosso entender, cumprem de forma adequada as obrigações de registo quer para efeitos contabilísticos, quer para efeitos fiscais, nomeadamente as obrigações expressas no CIRC e no CIVA e que ficam patentes nos exemplares do anexo II.

Os dois primeiros fazem parte do mesmo conjunto, e são um mapa discriminativo das receitas e um mapa discriminativo das despesas por rubricas, com os respetivos totais. Este mapa deverá ter exatamente as mesmas rubricas que o Mapa de Recebimentos e Pagamentos (em anexo I), evidenciados em cada uma das colunas, dando no final destas o respetivo total, que deve ser refletido no referido mapa, na parte dos recebimentos ou dos pagamentos, conforme a essência do respetivo registo. O terceiro mapa expressa o regime de caixa propriamente dito, denominado Mapa de Contas, indicando por ordem cronológica de recebimento ou de pagamento, respetivamente as receitas e as despesas ocorridas no período em causa. Na parte inferior do mapa, a título de resumo, encontramos o saldo do ano anterior, ao qual devem ser somadas as receitas, diminuídas as despesas, obtendo-se naturalmente o saldo que transita para o ano seguinte e que corresponde também ao refletido na parte inferior do mapa de Recebimentos e de Pagamentos.

Estes mapas devidamente preenchidos com os movimentos contabilísticos, além de darem suporte aos mapas exigidos pela norma, dão resposta às exigências de escrituração, definidas no número 2 do artigo 50.º, do CIVA e no número 1 do artigo 124.º, do CIRC.

De qualquer maneira, apesar desta forma mais simplificada de processos contabilísticos, e de não serem obrigadas a fazer a entrega das contas no formato previsto no normativo, as entidades devem manter toda a documentação devidamente escriturada, mantendo um *dossier* com os impressos que revelem quer as demonstrações financeiras, quer os

mapas que lhe dão suporte, para que se tal for exigido, estejam disponíveis para serem apresentados à Autoridade Tributária e Aduaneira. Propomos que seja organizado um *dossier* com as demonstrações financeiras exigidas na norma, com os mapas de suporte, assinados conjuntamente pelos responsáveis do órgão de gestão e pelo representante do órgão fiscalizador, junto com o parecer do Conselho Fiscal, órgão independente que se deve pronunciar sobre a adequabilidade das contas.

No entanto, alguns pressupostos devem ser tidos em conta, na apresentação dos mapas, nomeadamente a indicação no seu cabeçalho e de forma inequívoca em todos os mapas, do nome completo da Associação de Pais e do período de relato a que dizem respeito. Por exemplo, se são as ditas “contas de gerência”, deverão ser identificadas com a indicação CONTAS DO ANO LETIVO 2012/2013. Se dizem respeito ao exercício económico, devem ter a indicação CONTAS DO ANO 2012.

Outro dos aspetos passa pela aprovação por parte dos associados de todas as demonstrações financeiras, quer sejam as “contas de gerência”, quer sejam as contas referentes ao exercício económico. Assim, todos os mapas financeiros devem ser submetidos à verificação do órgão fiscalizador, o Conselho Fiscal, e levados à apreciação da Assembleia Geral, que será ordinária no caso do cumprimento das obrigações estatutárias e, no caso das obrigações contabilísticas e fiscais referente ao exercício económico, deverá ser convocada e reunir-se para deliberação extraordinariamente. Esta Assembleia Geral Extraordinária, em nosso entender, poderá ser realizada nos 90 dias posteriores ao período de encerramento de contas, adotando os princípios definidos no Código das Sociedades Comerciais, no n.º 5 do artigo 65.º, por falta de outro prazo legal estabelecido, permitindo que as contas sejam aprovadas atempadamente de forma a cumprir as obrigações fiscais a que a entidade se encontra sujeita.

5. OBRIGAÇÕES FISCAIS

No decurso do envolvimento de mais de uma década no MAP, tomamos como dificuldade recorrente o enorme obstáculo com que as estruturas parentais se confrontam em tentar perceber, qual o regime fiscal que se lhes aplica e ainda, qual o impacto que as regras fiscais terão no desenrolar das atividades que as Associações de Pais desenvolvem, principalmente na atual conjuntura, em que se veem cada vez mais solicitadas e envolvidas no apoio aos processos educativos, marcados pelo crescente afastamento da tutela.

Estas dificuldades são reconhecidamente agravadas pela inexistência de manuais ou de outros referenciais que auxiliem os dirigentes do MAP em compreender a temática fiscal e as obrigações acessórias a cada uma das implicações de âmbito fiscal, considerando a particularidade da natureza destas entidades e, também, os obstáculos que a sua natural falta de capacidade técnica, nos domínios do conhecimento e da interpretação da cada vez mais complexa legislação fiscal.

5.1. Enquadramento fiscal das Associações de Pais

As entidades do setor não lucrativo, embora sejam marcadas pelo seu escopo que as afasta da função da obtenção de lucro na prossecução dos seus objetivos, não as torna imunes e não as afasta da esfera de ação do sistema fiscal, colocando-as na posição de sujeitos passivos dos diferentes impostos, podendo beneficiar de isenções e até de tratamento diferenciado, desde que cumpridos os requisitos da legislação fiscal. Apesar deste cenário, não será difícil de considerar que sejam elencados razoáveis argumentos que fundamentam e até legitimam que o legislador consagre em termos fiscais, uma discriminação positiva que facilite e fomente a sua existência e a razão da sua missão.

Para o estudo do enquadramento fiscal das ESNL e concretamente das Associações de Pais, encaramos desde logo com um grande obstáculo, comum a todos aqueles que se querem centrar no estudo das incidências fiscais aplicáveis a este tipo de entidades, o qual consiste na dispersão de diplomas de âmbito fiscal, onde nos teremos de posicionar para o entender, num enquadramento complexo, quando pelo seu peso e pela sua importância na economia social, seria expectável que toda a organização fiscal, até pela

sua particularidade, estivesse concentrada em legislação específica, que abarcasse todos os regimes, todos os domínios, todos os benefícios e todas as isenções que lhe seriam aplicáveis.

Como já referimos num dos pontos anteriores, a abordagem fiscal não está dissociada da contabilística, nomeadamente quando abordamos as coimas aplicáveis em sede do RGIT, quando as entidades não apliquem os normativos contabilísticos a que estão sujeitas, colocando-as nesse caso no âmbito das infrações fiscais. A consonância entre o SNC-ESNL e o CIRC está também na definição do valor que dispensa as entidades da aplicação do normativo, que encontra eco nas disposições do IRC, no que se refere à dispensa da obrigação de possuir contabilidade organizada (n.º 3, do artigo 124.º).

Encontramos ainda referências a obrigações contabilísticas, quer no CIVA, quer no CIRC. No código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontramos disposições no artigo 44.º que evidencia os requisitos da contabilidade e no artigo 50.º que se refere às operações de registo. No código do IRC, encontramos referências concretas nos artigos 123.º e 124.º, que passam, respetivamente, por definir as obrigações contabilísticas e um regime simplificado de escrituração.

Apesar de todas as particularidades, as ESNL mantêm momentos comuns ao nível das obrigações fiscais com a generalidade das organizações, tais como: o momento da sua constituição, em que devem fazer a sua inscrição no cadastro, durante sua existência e pelo desenvolvimento das suas atividades, na perspetiva da tributação dos seus rendimentos e na do valor acrescentado que possam promover e, ainda, indiretamente, quando são beneficiárias de donativos, pela repercussão dos benefícios fiscais que potenciam aos donatários.

Uma Associação de Pais é uma organização que se consubstancia num sujeito passivo de IVA e de IRC, beneficia de algumas isenções relativamente a estes impostos. Podemos referir no caso concreto do IVA, e sem prejuízo de uma abordagem mais profunda, que as prestações de serviços relacionadas com a exploração de ATL poderão beneficiar de isenção desde que a associação veja reconhecida formalmente a sua utilidade social e também em relação ao fornecimento de refeições, sempre que esteja no âmbito do apoio prestado aos alunos consequentemente também fica abrangido pela isenção do IVA. Se a aquisição das refeições for feita a uma terceira entidade, o imposto suportado não poderá ser dedutível. O eventual benefício da isenção mencionada

abrange somente as prestações de serviços e transmissões de bens, efetuadas aos utentes diretos, ou seja aos alunos, não se estendendo esse benefício de isenção às prestações de serviços e transmissões de bens efetuadas fora desse âmbito, nomeadamente fornecidas a terceiros ainda que no exercício normal em que se inserem estas entidades ou como sua consequência. Se a Associações de Pais optar por tributar em IVA as refeições servidas aos alunos, configurando-se neste caso, como sujeito passivo misto, o IVA suportado com a aquisição de refeições a terceiros, neste caso já será dedutível de acordo com o regime aplicado à associação, que poderá passar por ser o pro-rata ou a afetação real (artigo 23.º).

Em IRC, as Associações de Pais embora enquadradas num princípio de sujeição geral, encontram-se na esfera de beneficiarem de importantes isenções, justificadas na natureza não lucrativa dos seus fins e marcadas por não exercerem a título principal qualquer atividade de índole comercial, embora sujeitas a alguns condicionalismos previstos na legislação. De qualquer forma, e, sobre qualquer ponto de vista que possamos abordar o seu enquadramento jurídico-tributário, fica desde logo a forte convicção que a aquisição do estatuto de utilidade pública é determinante para o seu posicionamento perante os benefícios, reforçando a legitimidade da sua ação conforme, aliás, estipula a legislação que as rege.

5.2. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

5.2.1. Incidência

O terceiro setor enquanto constituído por um vasto conjunto de entidades com peso económico e social, reconhecido e valorizado nesse papel, na lei fundamental do país, a Constituição, apoiadas no conceito de entidades sem finalidade lucrativa, vem por todas essas características especiais e intrínsecas, colocar problemas de enquadramento perante o IVA, no que se refere às isenções, que são a primeira ideia que acolhemos quando abordamos o enquadramento fiscal destas entidades. O seu enquadramento perante o imposto abarca de forma concreta, muitos aspetos particulares relacionados diretamente com a especificidade das atividades e da sua ação desinteressada de argumentos de ordem lucrativa. É neste contexto de abordagem ao IVA que importa focar as particularidades que no âmbito deste imposto podem ter impacto nas Associações de Pais.

Em termos muito concretos e de forma muito abrangente, podemos considerar que as Associações de Pais são, perante o CIVA, sujeitos passivos desse imposto e que em termos gerais praticam operações sujeitas a IVA, embora possam beneficiar de isenções que se configuram como exceções à sua aplicação, ou seja, a qualidade de entidade sem fins lucrativos não é condição suficiente para que sejam excluídas da esfera do conceito de sujeito passivo do imposto, até por respeito às normas que emanam da União Europeia (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro).

O IVA incide sobre os atos relacionados com o consumo de bens e serviços, ou seja, tributa todas as operações que decorrem de uma atividade económica e que tem uma amplitude que ultrapassa as fronteiras nacionais, tendo uma abrangência comunitária. Em termos muito objetivos, vai tributar o consumo nas diversas fases do ciclo económico, em montante proporcional ao preço dos bens transacionados ou dos serviços prestados até à disponibilização ao consumo, onerando os consumidores finais. É um imposto destituído de efeito cumulativo, em função do mecanismo de dedução suportado a montante, manifestando-se em termos de receita, como um imposto sobre o consumo que apenas incide sobre a fase final do circuito económico, e sendo suportado em última instância, pelo consumidor final. Em termos muito simplistas e recuperando a ideia da incidência sobre o valor acrescentado, implica que cada sujeito passivo que intervém nas diferentes fases do circuito económico, liquida IVA nas suas transações e deduz o IVA que suportou nas suas aquisições, entregando ao estado, a diferença entre o IVA liquidado e o IVA suportado, ou seja, tributa o valor acrescentado na cadeia económica, onde os diversos intervenientes, nas diferentes fases do circuito económico, vão repercutindo o imposto para a fase seguinte do processo.

Mas como referimos anteriormente, estão consagradas exceções, configuradas em isenções que podem assumir duas formas, as isenções completas e as isenções incompletas. Nas primeiras, o sujeito passivo não vai liquidar IVA nas suas operações ativas, não podendo deduzir o imposto que suportaram na aquisição de bens e serviços. No caso das isenções incompletas, configuradas, por exemplo nas situações previstas no artigo 9.º do CIVA, em que não é liquidado IVA nas operações ativas, não podendo também deduzir o imposto suportado na aquisição de bens e serviços.

Contrariamente à ideia que vulgarmente subsiste, as ESNL, ou seja, as entidades a quem é garantido o estatuto de atuarem sem finalidade lucrativa, não beneficiam, por via dessa qualidade, de qualquer isenção ou regime especial previamente e diretamente garantido.

Mas apesar da inexistência desse eventual estatuto, o legislador não ficou insensível ao carácter eminentemente social e até voluntário das organizações e consagrou algumas isenções, condicionadas ao preenchimento de alguns requisitos e que se apresentam como exceções ao princípio geral da sujeição ao imposto.

Assim, encontramos no CIVA, concretamente no seu capítulo II, que regula as isenções, algumas isenções objetivas descritas no artigo 9.º e que são passíveis de serem aplicadas às atividades exercidas nas operações internas.

Mas para usufruírem das isenções previstas no artigo 9.º, encontramos no artigo seguinte, o 10.º, os requisitos implícitos que as organizações terão de cumprir e que representam o conceito de organismos sem finalidade lucrativa, para efeitos do benefício de isenção e que simultaneamente devem cumprir ou de forma mais simplista, os critérios que qualificam as entidades como sendo sem finalidade não lucrativa e que são:

- “a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;*
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;*
- d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.”*

Importa, ainda, deixar claro que o regime de isenção acima abordado não se pode entender como sendo completo, porque o IVA suportado nas operações a montante, relativas às aquisições de bens e serviços, não será repercutido a jusante, ou seja, não há lugar a liquidação.

5.2.2 Isenções

Como vimos anteriormente, as Associações de Pais configuram-se como sujeitos passivos de IVA, o que, em termos imediatos, implica que cumpram obrigações de registo, previstas no artigo 31.º, no que se refere à declaração de início de atividade.

Os regimes previstos no CIVA, são o **regime geral**, o qual pode assumir uma periodicidade mensal ou trimestral, conforme determina o artigo 41.º, aplicável aos sujeitos passivos

não enquadrados nos regimes ditos especiais ou então que estejam nas condições previstas para optar por este regime e o façam e os **regimes especiais**, que são o regime de isenção previsto no artigo 53.º, e que segundo o seu número 1:

“Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exercendo atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a (euro) 10 000.”

A primeira conclusão que podemos retirar é que independentemente da associação exercer atividades não isentas, pode continuar a beneficiar de um regime isenção, desde que os rendimentos ou volume de negócios dessas atividades, por exemplo resultantes da exploração de um bar, não excedam 10.000 euros anuais. Existe uma condicionante adicional, desde que esses rendimentos não resultem das atividades previstas no anexo E ao CIVA e que, basicamente, não estejam relacionadas com a transmissão de bens e serviços do setor de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis.

Outro regime de isenção previsto no CIVA e completamente irrelevante para o presente estudo é o regime a que se refere o artigo 60.º, que é o denominado **regime dos pequenos retalhistas**, aplicável a pessoas singulares.

Por fim, temos a **isenção nas operações internas**, previsto no artigo 9.º, a que já anteriormente aludimos e que interessa particularizar, aplicável a sujeitos passivos que se dedicam a atividades relacionadas maioritariamente por ESNL e que passam por serem de cariz social, cultural, recreativo, desportivo, de assistência e naturalmente educativo.

As isenções do artigo 9.º desenvolvem-se por 37 números, sendo portanto de aplicação muito ampla, no que se refere às atividades desenvolvidas por entidades do terceiro setor.

Sem analisar em profundidade todos os números do referido artigo, podemos fazer uma divisão pela natureza de cada das isenções. Nos primeiros cinco números encontramos referências a atividades de assistência médica e serviços de apoio domiciliário. Os n.ºs. 6 e 7 referem-se essencialmente a atividades de assistência social e educativas. Importa dar algum destaque ao conteúdo do n.º 7, em que estão previstas isenções na prestação de serviços e nas transmissões de bens, no exercício de atividades de creches, jardins-

de-infância, centros de atividades de tempos livres, colónias de férias, atividades essas que podem estar na órbita das realizações das Associações de Pais, mas onde a isenção se encontra condicionada pelo reconhecimento pelas entidades competentes da utilidade social.

Nos nºs. 9 a 11, estão reconhecidas as que tenham por objeto o ensino e a formação profissional. Nas isenções previstas no n.º 9, importa sublinhar que a isenção prevista, contempla os serviços integrados no sistema nacional de educação ou reconhecido como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, que se estendem aos estabelecimentos de ensino público, privado e cooperativo em regime de contrato de associação, bem como as prestações de serviços conexas, como sejam as operações que se revistam com carácter de complementaridade em relação às atividades de ensino propriamente dito. A isenção prevista neste número é extensível ao fornecimento de refeições efetuadas por entidades, como sejam as Associações de Pais, desde que abrangidas por protocolo.

O Programa de Generalização do Fornecimento de Refeições Escolares aprovado pelo Despacho n.º 18987/2009, de 17 de agosto, que define o regime de acesso ao apoio financeiro a conceder pelo MEC, aos municípios para assegurarem as refeições escolares aos alunos do primeiro ciclo, podendo estes mediante a celebração de protocolos, realizar parcerias com entidades. Como se pode ler no artigo 3.º, nº. 2 do citado despacho “com agrupamentos de escolas e escolas não agrupadas, Associações de Pais e encarregados de educação ou entidades que reúnam condições necessárias à apresentação de projetos nesse âmbito”. Da leitura do despacho infere-se que as Associações de Pais estão enquadradas no âmbito da isenção prevista no n.º 9, do artigo 9.º, pela transferência de competências atribuída aos municípios e por força de protocolo estabelecido com estes para esse efeito, ou seja, desta forma ficam reconhecidas como tendo fins análogos pelo ministério competente, a que alude e exige o CIVA, para o benefício da isenção.

A mesma isenção também se aplica à realização de atividades de enriquecimento curricular, ao serviço da componente de apoio à família e das atividades de animação e de apoio à família, enquadradas pelo Despacho n.º 9265-B/2013, de 15 de julho, onde as Associações de Pais são definidas como potenciais executoras das duas últimas atividades, conforme consta no n.º 3, do artigo 3.º, no n.º 2, do artigo 5.º, sendo portanto, desta forma reconhecidas pelo ministério competente e ainda no Regulamento das

atividades de enriquecimento curricular no 1.º ciclo do ensino básico, onde pelo artigo n.º 10, n.º 1, alínea c), se encontram qualificadas as Associações de Pais e de Encarregados de Educação, como entidades promotoras na realização dessas atividades.

Nos números seguintes estão referidas atividades tais como, culturais, desportivas, artísticas e recreativas.

Especial relevo para o número 19 que refere:

“As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efetuadas no interesse coletivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objetivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos.”

Ou seja, todas as prestações de serviços e transmissões e bens que cumulativamente sejam efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa, tenham relação direta com os interesses dos respetivos associados, e que sejam exclusivamente remunerados por uma quota fixada nos termos dos estatutos, são isentas. Sempre que essas prestações de serviços e/ou transmissões de bens determinam o pagamento de outras importâncias, que não a quota fixada, são tributadas e não beneficiam dessa isenção.

Em conclusão, tem que ser verificado o duplo requisito que passa por serem entidades sem fins lucrativos, nos termos do artigo 10.º e a única contraprestação permitida será uma quota fixada nos termos previstos nos estatutos que regulam a entidade, excluindo-se desta forma quaisquer outras operações realizadas que, impliquem o pagamento por parte dos associados de outras importâncias, para além da referida quota, que nesse caso, não podem beneficiar da isenção e terão de ser tributadas.

Outro aspeto do artigo 9.º que importa reter e onde as Associações de Pais se vêm frequentemente envolvidas é o que se refere às atividades ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, previstas no n.º 20.º e cujo conteúdo importa transcrever:

“As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas por entidades cujas atividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.ºs 2), 6), 7), 8), 9), 10), 12), 13), 14) e 19) deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência.”

Esta isenção é exclusiva das entidades previstas nos referidos números do artigo 9.º, e é como já referimos, um lugar comum para as Associações de Pais, visto que organizam recorrentemente festas nas escolas, em mercados, feiras e outros eventos, de forma ocasional, com o objetivo da realização dos seus fins estatutários. Podemos para estas organizações circunscrever esta isenção de imposto, no que se refere às transmissões de bens e prestações de serviços, cuja atividade se encontra isenta nos termos dos n.ºs 7 e 19 do artigo 9.º, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em proveito exclusivo do desenvolvimento dos seus fins estatutários. Estas atividades ocasionais de angariação de fundos, estas são reguladas pelo Despacho Normativo n.º 118/85, de 31 de dezembro, que fixa no máximo de oito, o número de manifestações ocasionais para efeitos da referida isenção, embora, nos termos do n.º 5 do mesmo diploma, esse limite possa ser excecionalmente aumentado, mediante requerimento devidamente fundamentado. Considerando a importância que o referido despacho normativo tem no enquadramento das atividades das Associações de Pais e no benefício que essa isenção proporciona, fazemos a sua transcrição integral:

Ministério das Finanças

Despacho Normativo n.º 118/85

As isenções previstas na alínea b) do n.º 19 e no n.º 22 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado implicam a necessidade de definição de qual o número limite a abranger pelas isenções referidas.

Com efeito:

De uma maneira geral, os artistas limitam a tiragem de gravuras, litografias e estampas extraídas diretamente de matrizes executadas à mão, não excedendo estas, normalmente, as duas centenas e não sendo a sua numeração unanimemente praticada.

As manifestações ocasionais abrangidas pela isenção do n.º 22 do artigo 9.º realizam-se com vista à procura para as entidades em causa de meios financeiros excecionais e revestem as mais variadas formas: bailes, concertos, espetáculos de folclore ou variedades, sessões de cinema ou teatro, espetáculos desportivos, vendas de caridade, exposições, quermesses, sorteios, etc., e normalmente têm lugar em alturas festivas.

Nestes termos e para os fins previstos na alínea b) do n.º 19 e no n.º 22 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, determina-se:

- 1 - O número de gravuras, estampas e litografias directamente extraídas de matrizes executadas à mão pelo artista abrangidas pela isenção referida na alínea b) do n.º 19 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado não poderá exceder os 200 exemplares, devendo estes, para o efeito, apresentar-se devidamente numerados.
 - 2 - Para efeitos da isenção prevista no n.º 22 do artigo 9.º do mesmo Código, é fixado em 8 o número anual de manifestações ocasionais promovidas por entidades cujas catividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.ºs 2, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15 e 21 do referido artigo.
 - 3 - A isenção referida no número anterior incidirá não só sobre o direito de acesso às manifestações e aos espectáculos realizados, mas também sobre o conjunto das receitas recebidas pelas entidades beneficiárias relativamente às diversas operações efectuadas nessa ocasião, como, por exemplo, bufete, bar, aluguer de stands, venda de programas, lembranças, receitas publicitárias, etc.
 - 4 - Para efeitos do n.º 2 do presente despacho, deverão as entidades referidas participar previamente tal facto à repartição de finanças da área da sede, indicando, nomeadamente, o local, a data e o género de manifestação a realizar.
 - 5 - Poderá a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, mediante requerimento devidamente fundamentado, autorizar, a título excepcional, que o número limite referido no n.º 2 do presente despacho seja ultrapassado.
- Ministério das Finanças, 31 de dezembro de 1985.

O diploma refere o n.º 22, do artigo 9.º, mas tal facto está relacionado com a antiguidade do mesmo e às alterações entretanto promovidas no CIVA e hoje centra-se no n.º 20 do mesmo artigo. Importa reter que o referido diploma, além de limitar o número de manifestações ocasionais, define que essas atividades se devem realizar com vista à procura de meios financeiros excepcionais e que se podem revestir das mais variadas formas, enumera exemplos a título meramente exemplificativo, deixando em aberto a natureza da participação.

Estabelece também que a isenção vai incidir não só sobre o direito de acesso às referidas atividades e/ou espetáculos, mas estende-se ao conjunto das receitas realizadas no âmbito das operações realizadas dentro dessa atividade, indicando alguns tipos de realizações. Ainda assim, e para que haja lugar a esta isenção, têm de se verificar cumulativamente alguns requisitos, como destinar-se à angariação de fundos para o proveito exclusivo do organizador, não provocar distorções de concorrência, respeitar o número máximo de manifestações anuais permitido e por fim, deverão as entidades organizadoras participar previamente a realização à repartição de finanças da

área da sede, indicando, nomeadamente, o local, a data e o género de manifestação a realizar.

5.2.3 Regime misto de tributação

Embora a generalidade das Associações de Pais prossigam atividades enquadradas no artigo 9.º do CIVA, por força da sua natureza de entidades sem fins lucrativos e, como tal, desenvolvendo operações isentas que não conferem direito à dedução e configurando-se como sujeitos passivos isentos, podem além dessas atividades próprias do seu escopo, desenvolver outras, que não abrangidas pela isenção e como tal sujeitas a imposto e não isentas.

Sem pretender desenvolver exaustivamente esta possibilidade, conscientes que não será muito frequente, faremos a abordagem a essa possibilidade. Sempre que as entidades sem fins lucrativos e que exercem atividades isentas de IVA e simultaneamente outras que se encontram sujeitas a tributação, vão posicionar-se naquilo que muitas vezes são denominados de sujeitos passivos mistos, porque para além de atividades isentas que não conferem direito à dedução, prestam serviços e/ou transmitem bens que conferem o direito a dedução do IVA. Será o caso típico e meramente a título de exemplo, de uma associação que explore um bar, de forma regular e que simultaneamente tenha as suas próprias e naturais atividades isentas, ainda que essa exploração seja apenas para os seus associados.

Se nas aquisições de bens e serviços, a associação conseguir distinguir e identificar de forma inequívoca o destino desses bens, no que se refere às suas atividades, vai deduzir o imposto que suportou nessas aquisições, destinadas à atividade em que está tributada e não deduz o imposto suportado nas aquisições destinadas às atividades isentas. Neste caso, estamos perante uma ocorrência de afetação real, porque existe uma distinção entre as duas atividades. Em termos simples, este método consiste em identificar os recursos consumidos nas atividades que conferem direito à dedução, sendo recuperável o imposto incorrido nesses recursos.

Mas nem sempre é possível que os bens adquiridos tenham um destino bem identificado, muitas vezes o seu destino é comum, quer para a atividade sujeita, quer para a atividade isenta. Neste caso coloca-se a dificuldade em apurar a dedução do IVA, porque estamos perante operações que conferem o direito à dedução e operações que ao invés não

conferem esse direito, ou seja, não existe uma distinção clara entre a parte isenta e a tributada. Aqui estamos perante o que se entende como bens e serviços de utilização mista, como sendo utilizados conjuntamente no exercício de uma atividade que confere o direito à dedução como atividades que não conferem esse direito.

Os princípios gerais subjacentes ao direito à dedução do imposto suportado estão previstos nos artigos 19.º e 20.º, percebendo-se daí que para a dedução do IVA suportado deve existir uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito. Assim vamos encontrar os métodos de dedução relativa a bens de utilização mista, previstos no artigo 23.º do CIVA, em que nestes casos, o imposto será dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que deram lugar a dedução. Nestes casos o mesmo artigo prevê, alguns métodos que devem ser adotados à contextualização das atividades do sujeito passivo e aos critérios que serão objeto de justificação por parte do sujeito passivo. Terá então, de ser encontrado um critério que permita identificar de forma objetiva, os bens e os serviços de utilização mista, para a atividade isenta e para a atividade tributada, para permitir proceder à dedução do imposto suportado, podendo passar pela aplicação de uma percentagem de dedução (pro rata), nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 23.º.

5.2.4 Obrigações declarativas

Os sujeitos passivos estão sujeitos ao cumprimento de obrigações que podem assumir a forma periódica, ou seja, aquelas que se renovam no tempo e as não periódicas, que se referem a factos de ordem esporádica ou accidental.

A primeira obrigação comum a todos os sujeitos passivos, é a declaração de início de atividade que, segundo o artigo 31.º, é obrigatória ser apresentada em qualquer serviço de finanças ou noutro local legalmente autorizado antes de iniciado o exercício de atividade. Convém referir que o CIRC impõe no seu artigo 118.º que a declaração de registo deve ser apresentada nos mesmos locais, no prazo de 90 dias a contar da data de inscrição no RNPC, sempre que este esteja legalmente exigido. No mesmo artigo e no seu número 2, está previsto que a declaração de início de atividade em IVA seja apresentada até ao termo do prazo previsto no número 1.

Sempre que se verifiquem alterações aos elementos constantes no início de atividade, também deve o sujeito passivo fazer a entrega da respetiva declaração de alterações,

também nos mesmos locais, no prazo de 15 dias da data da alteração, conforme determina o artigo 32.º.

Para finalizar as obrigações a que vulgarmente se apelidam de serem relacionados com o cadastro, em caso de cessação de atividade, também o sujeito passivo deverá dar conta dessa cessação no prazo de 30 dias após aquela ocorrer (artigo 34.º).

Todas estas declarações podem ser submetidas por transmissão eletrónica de dados no Portal das Finanças ou por declaração verbal prestada por um representante do sujeito passivo junto dos serviços da AT ou noutro local legalmente autorizado, com todos os elementos necessários, quer ao início de atividade, quer às alterações constantes daquele registo, sendo diretamente introduzidas no sistema informático dos serviços e confirmadas pelo representante do sujeito passivo, após impressão das informações prestadas pelos serviços.

Importa referir que no caso das Associações de Pais, para o registo do início de atividade, será necessário o declarante munir-se do NIPC constante do registo de admissibilidade de pessoa coletiva do RNPC, da cópia da ata de tomada de posse da associação, do número de identificação fiscal dos principais membros dos órgãos sociais constantes da ata e do número de identificação bancária (NIB), referente à conta bancária da associação.

Caso a associação não esteja isenta de imposto, ou seja, se estiver na posição de sujeita, ou que desenvolva alguma atividade tributada, deverá submeter por via eletrónica, declaração periódica de acordo com o previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º. Esta declaração periódica só será submetida se a associação, for sujeito passivo não totalmente isento e poderá assumir uma das seguintes periodicidades, previstas no artigo 41.º:

“1 - Para efeitos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º, a declaração periódica deve ser enviada por transmissão eletrónica de dados, nos seguintes prazos:

- a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a (euro) 650 000 no ano civil anterior;*
- b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a (euro) 650 000 no ano civil anterior.”*

Se a associação praticar exclusivamente operações isentas de imposto, sem direito a dedução, está automaticamente dispensada desta obrigação, bem como da declaração de informação contabilística e fiscal prevista no Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de agosto.

Caso não esteja dispensada desta última obrigação, terá de submeter mapa recapitulativo com identificação de clientes, com quem manteve operações internas superiores a 25.000 euros anuais, reportados ao ano anterior. O mesmo se aplica aos fornecedores, nas mesmas condições. Estas declarações respetivamente, o anexo O e o anexo P, são partes integrantes da declaração anual de informação contabilística e fiscal, constante no artigo 121.º do CIRC.

5.3 IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

5.3.1. Incidência

As entidades sem fins lucrativos enquanto tal, ou seja, não exercendo pelo menos a título principal atividades de índole comercial, são sujeitos passivos de IRC, conforme está disposto no n.º 1, do artigo 2.º do CIRC, estando desta forma abrangidas pelo princípio da sujeição geral a imposto, definido naquele mesmo artigo. Este enquadramento das ESNL é em tudo comum à generalidade das entidades coletivas independentemente de terem ou não finalidades lucrativas,

Em termos concretos, são da mesma forma consideradas perante o código do imposto, embora faça uma clara distinção entre ambas. Numa leitura mais profunda ao conteúdo do citado artigo, ficamos desde logo a perceber que são sujeitos passivos de IRC, entre outras, as sociedades comerciais ou civis, sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português. De forma muito sintética, temos que as normas de incidência determinam quais os factos tributários que constituem a obrigação do impostos e também, quais os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Desta forma, as Associações de Pais são sujeitos passivos de IRC, na abrangência que o CIRC determina como “demais pessoas coletivas de direito... privado... com sede ou direção efetiva em território português” (alínea a), do n.º 1, do artigo 2º).

Para as entidades que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e de acordo com a alínea b), do n.º 1, do artigo 3.º, temos que o IRC incide sobre o rendimento global e especifica que, “correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior...”

Numa análise mais consistente, as ESNL, que não exercem a título principal uma atividade de natureza empresarial, a base de incidência para efeitos de IRC, corresponde ao rendimento apurado segundo as regras de apuramento do rendimento das categorias do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), ao qual acrescem os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, o que significa que a base de imposto em IRC será o rendimento global.

Estamos perante a primeira diferença entre as entidades que exercem a título principal, uma atividade empresarial, em que a base de imposto é o lucro, o qual consiste na diferença entre os valores do património líquido entre o fim e o início do período de tributação, corrigidos pelas de tributação impostas pelo CIRC e as que ao invés não exercem esse tipo de atividade ou que não têm como objetivo o lucro, em que a base do imposto é obtido pelo rendimento global (artigo 3º).

5.3.2. Determinação do rendimento global

Conforme já referimos no número anterior, o rendimento global sujeito a imposto das ESNL é composto pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinadas para o IRS, incluídos dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, mas aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições do CIRC. A determinação do rendimento global para as pessoas coletivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola está previsto no artigo 53.º do CIRC. Importa pois, abordar as categorias previstas para o apuramento do rendimento global em sede de IRS e que são relevantes para as ESNL, e que são:

– **Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais**

Nesta categoria de rendimentos, teremos aqueles que decorrem de atividades empresariais ou que podem decorrer do exercício por conta própria de prestações de serviços, provenientes de propriedade intelectual ou industrial ou ainda da prestação de informações respeitantes a experiência adquirida no setor empresarial.

– **Categoria E – Rendimentos de capitais**

São os rendimentos derivados da obtenção de benefícios económicos que sejam de ordem pecuniária ou em espécie, em resultado da aplicação de elementos patrimoniais do sujeito passivo.

– **Categoria F – Rendimentos prediais**

São aqueles que normalmente se designam de rendas de prédios urbanos, rústicos ou mistos.

– **Categoria G – Incrementos patrimoniais**

Os incrementos patrimoniais são constituídos pelos rendimentos que não estão incluídos nas restantes categorias, designadamente as mais-valias, as indemnizações derivadas do reembolso de danos não patrimoniais, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, que se destinem a ressarcir ou compensar benefícios deixados de obter em consequência de danos causados, e ainda acréscimos patrimoniais não justificados. Convém deixar claro que os donativos, enquanto incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, sempre que se destinarem à direta e imediata realização dos fins estatutários, são isentos.

Para efeitos da determinação do lucro tributável, será de considerar como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais que foram obtidos a título gratuito, o seu valor de mercado, não podendo este valor ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo (CIS), de acordo com o previsto no n.º 2, do artigo 21.º do CIRC.

O artigo 54.º regula os gastos comuns e outros, para efeitos da determinação do rendimento global. Define este artigo que:

“1 - Os gastos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do artigo anterior e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria coletável, de acordo com as seguintes regras:

- a) Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, são deduzidos na totalidade ao rendimento global;*
- b) Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, deduz-se ao rendimento global a parte dos gastos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.*

2 - Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, a parte dos gastos comuns a imputar é determinada através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos, ou de acordo com outro critério considerado mais adequado aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo evidenciar-se essa repartição na declaração de rendimentos.”

Em termos práticos a matéria coletável para efeitos de IRC será obtida pelo rendimento global, deduzido dos gastos comuns e dos eventuais benefícios fiscais. A taxa a utilizar sobre a matéria coletável obtida, é uma taxa específica aplicável ao rendimento global das entidades com sede ou direcção efetiva em território português, que não exerçam a título principal actividades de natureza industrial, comercial ou agrícola é de 21,5% (n.º 5 do artigo 87.º do CIRC).

5.3.3. Isenções e exclusão em IRC

As isenções previstas no CIRC configuram-se como benefícios fiscais, de carácter excecional atribuídas pelo legislador perante determinadas condições, tendo em conta a missão das ESNL. Estas entidades são, objeto de uma discriminação fiscal positiva relativamente aos restantes sujeitos passivos.

Na abordagem das isenções convém, antes de mais, realçar que as isenções previstas no CIRC são realidades absolutamente distintas da exclusão tributária. Se os rendimentos obtidos forem constituídos essencialmente por quotas recebidas dos seus associados e subsídios do Estado, para a prossecução dos fins estatutários, não são tributados em IRC, porque se tratam de rendimentos não sujeitos a tributação, distintos

dos rendimentos obtidos na sua atividade estatutária que beneficiam das condições previstas para a isenção. As situações previstas no CIRC, e designadas como isenções, são exceções aos princípios da incidência e configuram-se como verdadeiros benefícios fiscais, porquanto a de exclusão tributária situa-se fora do campo de tributação, ou seja, estão fora do âmbito genérico de sujeição. As isenções são influenciadas, quer pela qualidade do sujeito passivo, quer pela natureza do próprio rendimento.

5.3.3.1. Isenções

Nas normas de isenção, estão previstas algumas exceções às regras de incidência, cuja verificação impede a produção dos efeitos desses factos tributários. Para percebermos a extensão e o âmbito das isenções em IRC, temos de nos situar nos artigos 9.º, 10.º e 11.º do respetivo código.

O artigo 9.º determina que são isentos de IRC:

- “a) O Estado, as Regiões Autónomas e as autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com exceção das entidades públicas com natureza empresarial;*
- b) As associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas;*
- c) As instituições de segurança social e previdência a que se referem os artigos 115.º e 126.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de dezembro;*
- d) Os fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social.”*

Em termos muito abrangentes, este artigo isenta de imposto as instituições que recorrentemente se denomina como Estado e que abrange toda a sua estrutura, como sejam as regiões autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social.

O artigo seguinte do código, o 10.º, abrange as pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social e considera que estão isentas de IRC:

- “a) As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa;*
- b) As instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas coletivas àquelas legalmente equiparadas;*

c) As pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.”

Segundo o n.º 2 deste artigo, a isenção prevista na alínea c) é a única que carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, pelo que as duas primeiras alíneas são de reconhecimento automático.

No que respeita às Associações de Pais, podemos aqui estabelecer uma relação com a legislação que as regulam, a Lei n.º 29/2006, de 4 de julho, onde no artigo 15.º-A que incide sobre a utilidade pública, está previsto que:

“1 - Às associações de pais pode, a seu pedido, ser conferido o estatuto de utilidade pública, nos termos e para os efeitos previstos no Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro.

2 - Consideram-se de reconhecimento especial, e como tal usufruem dos benefícios a conceder por via do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro, as seguintes situações:

a) Organização de atividades de enriquecimento curricular no âmbito do prolongamento de horário e da escola a tempo inteiro;

b) Organização de atividades de apoio às famílias.”

Daqui se infere que as Associações de Pais podem, a seu pedido, ver conferido o estatuto de utilidade pública, o qual lhes confere de forma automática a isenção de IRC. Para esta isenção, por via da utilidade pública, não podemos deixar de nos alhear do reconhecimento especial, previsto no n.º 2, do artigo citado anteriormente e cruzar com a abordagem efetuada quando abordamos as isenções em sede de IVA. No caso das Associações de Pais, ficam isentas, quando sejam executoras de atividades de enriquecimento curricular, do serviço de apoio à família e das atividades de animação e de apoio à família, recentemente reguladas pelo Despacho n.º 9265-B/2013 de 15 de julho. Desta forma, as Associações de Pais adquirem a possibilidade de estarem isentas de IRC, enquadradas no n.º 1 do artigo 10.º, sempre que essas atividades sejam organizadas no espírito do referido despacho. A referência que está implícita no artigo da Lei das Associações de Pais, que reporta ao Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro, é a legislação que aprova o estatuto das coletividades de utilidade pública. Neste aspeto queremos deixar vincada a primordial importância da aquisição deste estatuto no enquadramento jurídico-tributário, no desenvolvimento das atividades evidenciadas anteriormente, mas principalmente no âmbito geral da sua existência enquadradas pelo número 1.

Mas nem sempre este reconhecimento automático previsto no CIRC vigorou. Este procedimento foi introduzido em 2005, consumando as alterações da Lei do Orçamento de Estado para 2006, o Decreto-Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro, que resultou na redação atual, que considerou apenas que carecem de reconhecimento da isenção as pessoas coletivas de utilidade pública a que se refere a alínea c) do número 1 do artigo 10.º. Antes dessa alteração, os processos eram instruídos a pedido dos interessados e entre as entidades elegíveis, ainda que de forma condicionada, estavam as “pessoas coletivas equiparadas às instituições de solidariedade social”, que eram consideradas as que não cabendo na classificação de IPSS, prosseguiram alguns fins comuns e que desta forma àquelas eram equiparadas, por quem de direito. Nessa pretensa equiparação, eram englobadas as Associações de Pais, entre outras entidades, que quando instruíam pedidos de isenção, fundamentavam os seus pedidos nesse regime paralelo, nos fins que se propunham prosseguir e na identificação que os rendimentos gerados se destinavam à satisfação desses mesmos fins. A legitimidade da pretensão era verificada pelos serviços, que pelos fins prosseguidos pelas Associações de Pais, com alguma facilidade lhe validavam a pretensão. Daqui, resultou e conforme nos foi possível verificar, que existam Associações de Pais que instruíram esses pedidos e que hoje usufruem de isenção definitiva de IRC, sem estarem qualificadas como pessoas coletivas de utilidade pública.

Recuperando a análise do conteúdo do artigo 10.º, apesar da determinação prevista para ser adquirida a isenção, existem algumas condicionantes que importa dar relevo, conforme podemos verificar nos números seguintes do mesmo artigo, e que nos dizem que esta isenção, não abrange os rendimentos empresariais que sejam derivados do exercício de atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários. Ainda, os rendimentos de títulos ao portador não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada pela observância de forma continuada dos seguintes requisitos:

“a) Exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respetivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respetivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1;

b) Afetação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de

afetação, notificado ao diretor - geral dos impostos, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;

c) Inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas.”

O incumprimento dos requisitos referidos nas alíneas a) e c), determinam a perda da isenção, a partir do correspondente período de tributação, conforme podemos ler no n.º 4. Para o caso de incumprimento da alínea b), fica a entidade sujeita a tributação, no quarto período de tributação posterior ao da obtenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afeta aos respetivos fins, conforme demarca o número seguinte.

Ainda no capítulo das isenções, temos o artigo 11.º do CIRC, que de forma mais ou menos genérica aplica-se a atividades culturais, recreativas e desportivas e que enquadra as associações legalmente constituídas e que desenvolvem as suas atividades estatutárias dentro desse âmbito e que beneficiam dessa isenção objetiva.

“1 - Estão isentos de IRC os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas.

2 - A isenção prevista no número anterior só pode beneficiar associações legalmente constituídas para o exercício dessas atividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas;

b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

3 - Não se consideram rendimentos diretamente derivados do exercício das atividades indicadas no n.º 1, para efeitos da isenção aí prevista, os provenientes de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas atividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.”

Numa análise sucinta ao conteúdo das isenções previstas neste artigo, podemos concluir que a isenção abarca os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades de ordem cultural, recreativa e desportiva, obtidos por associações legalmente constituídas para o exercício dessas atividades e desde que se verifiquem

cumulativamente as condições previstas. Não são considerados como rendimentos isentos, os provenientes de atividade empresarial exercida ainda que a título acessório, apesar de poderem ter ligação com essas atividades isentas, como sejam os provenientes de publicidade, direitos de qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo. Em termos concretos, se uma entidade exercer uma atividade isenta, e se simultaneamente angariar por exemplo receitas de publicidade, ou por exemplo se explorar um bar, nem que aplique as receitas resultantes dessas atividades, na persecução dos seus fins estatutários, essas receitas estarão sujeitas a tributação em IRC.

Contudo, estes rendimentos que são alvo de tributação podem ainda beneficiar de isenção em IRC, por força da remissão prevista no EBF, no seu número 1 do artigo 54.º, onde está prevista a isenção de IRC, para as coletividades de âmbito desportivo, da cultura e recreio, abrangidas pelo artigo 11.º do CIRC, desde que a totalidade dos rendimentos brutos obtidos pelo sujeito passivo, sujeitos a tributação, e não isentos nos termos do CIRC, não exceda o montante de 7.500 euros. Nesta isenção não estão enquadradas as Associações de Pais, porque o legislador restringiu a obtenção dos rendimentos a associações que prossigam fins dentro daquelas três áreas enunciadas, não incluindo o âmbito educativo naquele preceito. Convém ainda sublinhar que as entidades para poderem estar dentro dos benefícios previstos no artigo 11.º do CIRC, terão de cumprir cumulativamente dois requisitos. O primeiro implica que as entidades em caso algum distribuam resultados e que os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou por interposta pessoas, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas. O segundo requisito, envolve que as entidades disponham de processos de contabilidade ou de escrituração que abarque todas as suas atividades e que a coloquem à disposição dos serviços tributários, designadamente para a necessária comprovação do primeiro requisito.

No que se refere às Associações de Pais em concreto, encontramos ainda no EBF, e no artigo 55.º, no seu número 3, prevista uma isenção de IRC para os rendimentos obtidos pelas Associações de Pais derivados da exploração de cantinas escolares.

São ainda rendimentos isentos, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários, conforme determina o número 4, do artigo 54.º.

Apesar de não ser uma das suas principais preocupações, a questão fiscal não tem deixado de preocupar os dirigentes nacionais do movimento associativo de pais. Queríamos dar relevo à pretensão da CONFAP, enviada à Assembleia da República em abril de 2008, que assumiu a forma de Petição, com o número 496/X/3^a. Foi apreciada na Comissão de Educação e Ciência que, após audição, recolheu pareceres positivos, apesar de nunca terem sido objeto de inclusão na legislação fiscal. Esta petição foi alvo de audição na referida Comissão, que proferiu um relatório final, recomendando “que se legisle no sentido de atribuir aos pais direitos laborais que assegurem a sua participação na educação dos filhos, que se regule o estatuto de dirigente associativo voluntário e que se isentem de IRC as Associações de Pais”. Apreciada no âmbito da comissão especializada, a petição recebeu parecer favorável do Ministério da Educação, que reconheceu o papel de parceiros importantes das Associações de Pais, a pertinência da proposta, concluindo que estão reunidas condições, garantindo princípios de equidade, na aproximação do estatuto já concedido às restantes organizações. Em suma, as Associações de Pais devem beneficiar de isenção de tributação em IRC, nos mesmos termos das instituições particulares de solidariedade social.

Em termos práticos, a proposta passava pela adição de mais uma alínea, ao n.º 1 do artigo 10.º do CIRC, que estabelece a isenção deste imposto para as pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social, aditando uma alínea d) com a seguinte redação: “As Associações de Pais e federações, legalmente constituídas nos termos da Lei n.º 29/2006, de 4 de julho”.

Adicionalmente, a proposta previa que fosse previsto uma disposição transitória que permitisse às Associações de Pais que não tivessem cumprido a obrigação declarativa de início de atividade, o pudessem fazer num prazo excecional, isentando esse cumprimento da aplicação de coimas.

Contudo, e apesar desta pretensão ter obtido o reconhecimento daquela Comissão parlamentar, nunca foi objeto de tratamento por parte do Ministério das Finanças, que manteve a sua posição ou até irredutibilidade, perante o quadro fiscal atribuído às Associações de Pais.

5.3.3.2. Exclusão tributária

Já vimos anteriormente o enquadramento das exclusões tributárias que são rendimentos não sujeitos a tributação, mas para isso teremos de nos posicionar no n.º 3, do artigo 54.º do CIRC, que considera rendimentos não sujeitos a imposto as quotas pagas pelos associados de acordo com os seus estatutos e ainda os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários das entidades.

Em conclusão e porque é importante sublinhar as quotizações dos associados, que são uma das fontes mais importantes do financiamento das Associações de Pais, estão sempre fora do campo do imposto, não se configurando como rendimentos tributados. O mesmo se passa com os rendimentos provenientes de subsídios, que também beneficiam de exclusão de tributação (n.º 3, do artigo 54.º do CIRC). A simples cobrança de quotas a receber pela associação aos seus associados, fixada dentro dos parâmetros e em conformidade com os seus estatutos, encontra-se abrangida pela isenção, excluindo-se assim, quaisquer outros pagamentos por parte dos associados de outras importâncias para além dessa quota fixada. A obtenção de receitas distintas da mera forma de quotização, pressupondo um carácter oneroso dessas prestações, determina a sua tributação em sede de IVA.

Este tratamento é totalmente díspar do aplicado aos donativos, que serão objeto de avaliação mais à frente e que não estão configurados dentro do conceito da exclusão de tributação, mas abrangidos pelo regime de isenção, conforme refere o n.º 4 do mesmo artigo, sempre que estes incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito sejam destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários, competindo ao sujeito passivo a prova dessa afetação, através dos seus próprios registos contabilísticos. Desta forma sempre que uma associação consegue de um mecenas um donativo, terá de provar, para efeito do benefício da isenção que o referido incremento patrimonial se destinou à direta e imediata prossecução dos seus fins estatutários. Caso não seja este o fim do donativo recebido, este estará sujeito a tributação nos termos definidos anteriormente.

5.3.3.3. Tributações autónomas

As tributações autónomas são um tipo de imposto que vai incidir sobre determinados encargos que devem ser interpretados como um pagamento que é totalmente independente da ocorrência ou não de matéria coletável, ou seja, estamos perante uma lógica totalmente diferente da tributação, porque ao inverso do que é habitual, não estamos perante a incidência sobre rendimentos, mas sim sobre despesas ou gastos, independente da associação ter apenas rendimentos isentos ou até não sujeitos.

Existem para penalizar e por outro lado, para dissuadir alguns abusos sobre determinadas despesas suportadas que se sobreponham à prossecução dos fins e, ainda, para evitar a fraude e a evasão fiscais.

Nem todas os gastos tipificados no âmbito da tributação autónoma do artigo 88.º do CIRC estão na esfera das entidades que não exercem a título principal uma atividade de índole comercial, industrial ou agrícola, pelo que abordaremos aquelas que estão dentro do seu domínio.

Despesas não documentadas são aquelas em que não é possível conhecer a sua natureza e origem, por inexistência de documentação que as comprovem e que também são vulgarmente apeladas de despesas confidenciais. No caso das ESNL a taxa a aplicar sobre este tipo de despesas é de 70% (n.º 2, do artigo 88.º). Estamos perante uma taxa bastante elevada pelo facto dos sujeitos passivos não poderem ser alvo de outra penalização associada a este tipo de encargos, como seria a sua não-aceitação como gasto fiscal, dado estarmos perante atividades isentas ou não sujeitas a IRC.

Despesas de representação, no caso das ESNL apenas serão tributadas quando estamos perante encargos relacionados com atividades tributadas. Este tipo de despesas são encargos relacionados com a representação da entidade junto de terceiros, tais como despesas suportadas com receções, refeições, viagens, oferecidas a clientes e a fornecedores, ou a quaisquer outras entidades. Distinguem-se das despesas de deslocação, porque nestes encargos apenas estão envolvidos trabalhadores ou membros dos órgãos sociais, enquanto as despesas de representação implicam a presença de pessoas e entidades terceiras.

Ajudas de custo são encargos abonados em compensação pela deslocação em viatura própria, naquilo que se designa vulgarmente por quilómetros, ao serviço da entidade, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário. São aplicáveis às ESNL quando digam respeito a atividades sujeitas e não isentas de IRC. A tributação autónoma neste caso é de 5%, de acordo com o número 9 do mesmo artigo.

5.3.4. Obrigações declarativas

As obrigações declarativas das ESNL enquanto sujeitos passivos de IRC, sofreram recentemente importantes alterações, desde que a revogação em 2012, da disposição do CIRC que as dispensava da apresentação da declaração de rendimentos modelo 22.

Assim aconteceu com a aprovação do Orçamento Retificativo para 2012, o qual alterou a redação do n.º 6 e revogou o n.º 7 do artigo 117.º do CIRC, que define as obrigações declarativas. A norma revogada determinava que as entidades mesmo as que exercendo a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, mas que beneficiassem de isenção definitiva e total, ainda que a mesma não incluísse rendimentos que fossem sujeitos a tributação, estariam excluídas da obrigação referida na alínea b) do n.º 1, que se refere à declaração periódica de rendimentos, vulgo modelo 22.

Com esta alteração produzida pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, a dispensa da apresentação da declaração periódica de rendimentos, passa apenas a aplicar-se às entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º do CIRC, exceto quando estejam sujeitas a tributação autónoma e que são o Estado, as regiões autónomas, as autarquias locais, as suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social.

O artigo 120.º que se debruça sobre a declaração periódica de rendimentos e a que se refere a citada alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º deverá ser submetida, anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

A declaração de rendimentos deverá ser composta, no que se refere ao IRC, pelo anexo D, quando se verificarem rendimentos tributáveis de uma atividade exercida e também pelas entidades que disponham de rendimentos isentos, que com a alteração explicada

acima passaram a ficar obrigadas a entregar este anexo. Este anexo da declaração de rendimentos modelo 22, será obrigatoriamente apresentado pelas entidades residentes que não exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial e agrícola, sempre que auferirem rendimentos abrangidos por isenção, e ainda pelas que tenham benefícios fiscais que se exprimam em deduções ao rendimento ou à coleta.

Convém dar relevo a uma obrigação declarativa muito comum às Associações de Pais, visto que todos os anos em resultados de processos eleitorais, alteram a composição dos seus órgãos sociais que as dirigem. Assim, sempre que se verifique essa alteração que deverá ser refletida no cadastro fiscal, devem as Associações de Pais apresentar na repartição de finanças, uma declaração de alterações a que se refere o artigo 117.º do CIRC, na alínea a) do n.º 1, juntando cópia da Tomada de Posse dos seus órgãos sociais e o respetivo número de identificação fiscal dos seus principais membros. Esta comunicação de alterações deve ser entregue nos serviços fiscais pela associação ou por quem a represente no prazo de 15 dias, contados da data que a alteração produziu efeito, que no caso concreto resulta no formalismo de tomada de posse.

5.3.5. Preenchimento da declaração modelo 22

Em termos doutrinários, socorrendo-nos da leitura do Ofício Circulado n.º 20167/2013, de 12 de abril de 2013, da Direção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, emitido para esclarecer a obrigação do envio da declaração periódica de rendimentos modelo 22. Emitida com o intuito de auxiliar no cumprimento das obrigações declarativas das entidades que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, vem confirmar aquele enquadramento:

“Este tipo de entidades pode beneficiar da isenção prevista no artigo 10.º do Código do IRC, caso seja uma pessoa coletiva de utilidade pública ou uma instituição particular de solidariedade social e reúna os demais requisitos aí previstos.

Tratando-se de uma associação constituída para o exercício de uma atividade cultural, recreativa ou desportiva, poderá beneficiar de isenção relativamente aos rendimentos diretamente derivados destas atividades, desde que se verifiquem, cumulativamente, os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 11.º do Código do IRC. Caso os rendimentos brutos sujeitos a tributação não excedam o montante de € 7.500,00, poderão ainda beneficiar da isenção prevista no n.º 1 do artigo 54.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.”

Como já referimos anteriormente, o preenchimento da declaração de rendimentos é feito por via eletrónica no portal das finanças. No momento em que se acede ao formulário

eletrónico, verificamos que alguns dados já se encontram pré-preenchidos, mas carecem de confirmação por parte do sujeito passivo.

No quadro 09, as entidades que tenham obtido rendimentos isentos de imposto no período de tributação a que se refere a obrigação, devem indicá-los nos campos 323 ou 324, na coluna referente ao apuramento da matéria coletável com isenção, conforme estamos perante uma ocorrência de prejuízo fiscal ou de lucro tributável, respetivamente. No caso do preenchimento do campo 324, ou seja, apresentem resultado positivo, devem as entidades proceder ao preenchimento do quadro 3, do anexo D. Este anexo, dos benefícios fiscais deve conter os rendimentos abrangidos por isenção e pelos benefícios fiscais que se traduzem em deduções ao rendimento ou à coleta.

Na possibilidade de, para além destes rendimentos isentos, a entidade ter obtido rendimentos sujeitos a tributação, deve indicar estes rendimentos nos campos 301, no caso de prejuízo fiscal ou 302, no caso lucro tributável, ambos do quadro 09, que se referem também ao apuramento da matéria coletável, mas neste caso na coluna do regime geral. Neste caso, será de preencher o quadro 10, nos campos 348, onde é indicada a taxa e no campo 349, onde é apurado o cálculo do imposto a pagar. Convém referir que estas entidades são abrangidas por uma taxa específica de IRC de 21,5%.

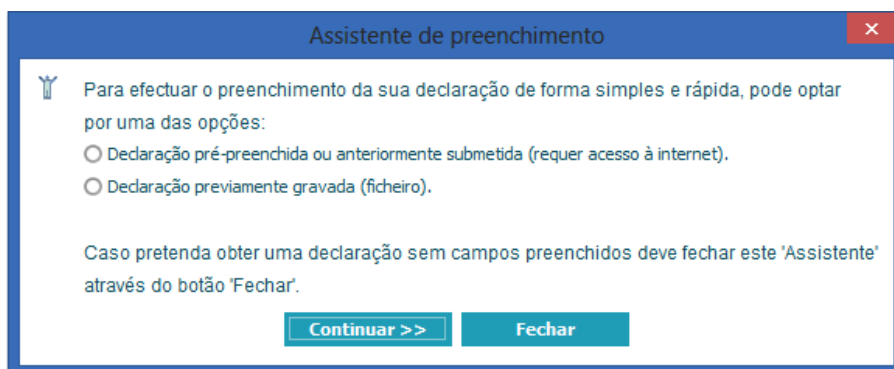
Caso estas entidades tenham uma atividade acessória, devem entregar a Informação Empresarial Simplificada (IES), com os anexos L, referente a operações sujeitas a IVA e eventualmente os anexos O e P, que são os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores para operações com valores superiores a 25.000 euros. No caso de existirem rendimentos sujeitos a tributação, a matéria coletável é apurada no anexo D da IES.

Após a sistematização do enquadramento do IRC, importa clarificar e demonstrar alguns aspetos do preenchimento da declaração de rendimentos modelo 22, na perspetiva das Associações de Pais, pela ilustração dos mais importantes procedimentos, considerando a natural dificuldade para lidar as questões de ordem fiscal, acentuada pela falta de conhecimento técnico neste domínio.

Para o concretizar o preenchimento aconselhamos que transfira a aplicação do Portal das Finanças para o seu computador, permitindo desta forma fazer o preenchimento *off-line* sem estar ligado ao referido Portal.

Ao abrir a aplicação, somos confrontados por um quadro, conforme reprodução abaixo. Aconselhamos que seja escolhida a primeira opção “Declaração pré-preenchida ou anteriormente submetida (requer acesso à internet)”, porque escolhendo esta opção a declaração vai surgir com alguns elementos importantes já preenchidos, como o nome, o número de identificação fiscal, o código do serviço de finanças, entre outros.

Tabela I – Modelo 22 – Assistente de preenchimento



Assistente de preenchimento

Para efectuar o preenchimento da sua declaração de forma simples e rápida, pode optar por uma das opções:

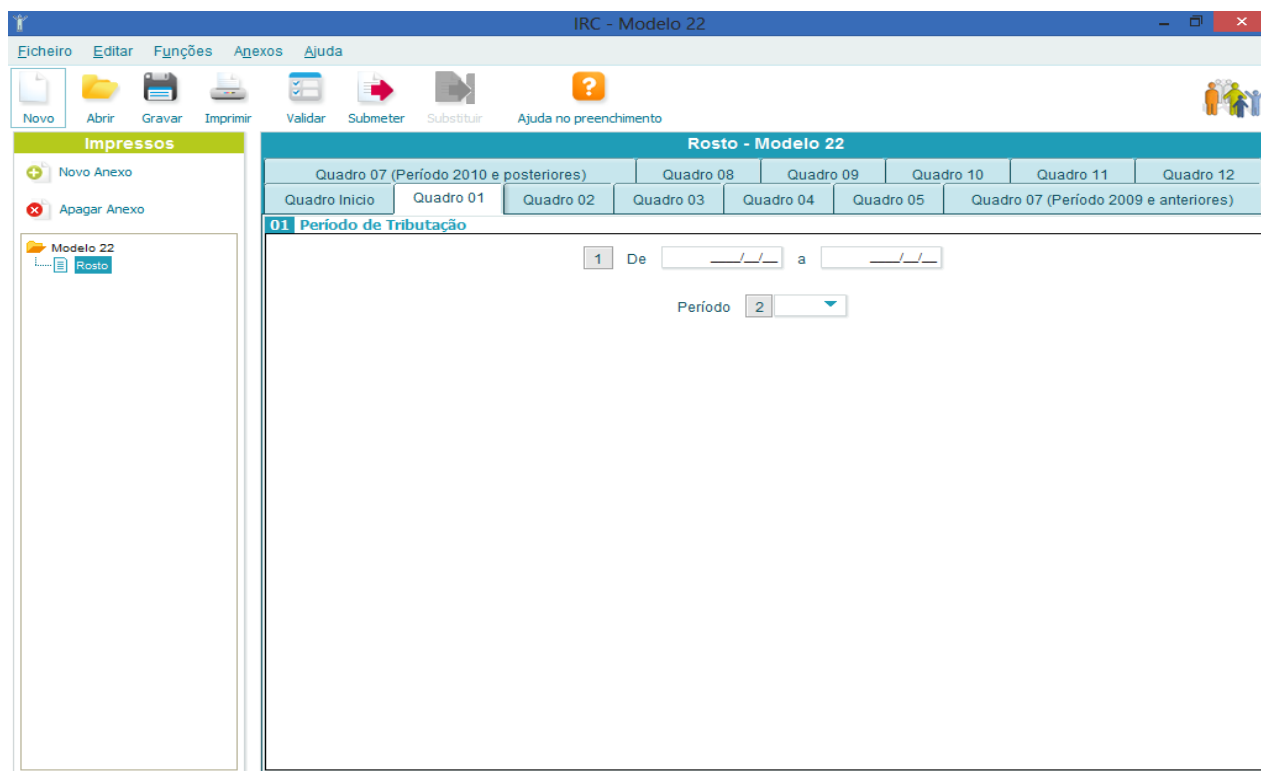
- ☐ Declaração pré-preenchida ou anteriormente submetida (requer acesso à internet).
- ☐ Declaração previamente gravada (ficheiro).

Caso pretenda obter uma declaração sem campos preenchidos deve fechar este 'Assistente' através do botão 'Fechar'.

Continuar >> **Fechar**

O aspeto da aplicação é o que abaixo se ilustra, devendo o início do preenchimento ser feito pelo **quadro 01**, indicando o período de tributação que se pretende declarar:

Tabela II – Modelo 22 – Quadro 01



© 2013 AT (v1.0.10)

De seguida temos o **quadro 02**, onde devemos identificar o código do serviço de finanças. Este campo é preenchido automaticamente pelo sistema, de acordo com o código do Serviço de Finanças da área da sede do sujeito passivo constante no cadastro.

No **quadro 03**, é identificado o tipo de sujeito passivo e o regime de tributação de rendimentos. Se a opção foi pelo pré-preenchimento, o número de identificação fiscal deverá surgir automaticamente na parte superior direita do quadro. No tipo de sujeito passivo, será de assinalar o campo 2, residente que não exerce a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola. Nos regimes de tributação dos rendimentos, será de assinalar em simultâneo os campos 1, geral e o campo 3, isenção definitiva.

Tabela III – Modelo 22 – Quadro 03

IRC - Modelo 22

Ficheiro Editar Funções Anexos Ajuda

Novo Abrir Gravar Imprimir Validar Submeter Substituir Ajuda no preenchimento

Rosto - Modelo 22

Quadro 07 (Período 2010 e posteriores) Quadro 08 Quadro 09 Quadro 10 Quadro 11 Quadro 12

Quadro Início Quadro 01 Quadro 02 Quadro 03 Quadro 04 Quadro 05 Quadro 07 (Período 2009 e anteriores)

03 Identificação e Caracterização do Sujeito Passivo

Designação N.º de Identificação Fiscal (NIF)

1 2

3 Tipo de Sujeito Passivo

1 ☐ Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola

2 ☒ Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola

3 ☐ Não residente com estabelecimento estável

4 ☐ Não residente sem estabelecimento estável

4 Regimes de Tributação dos Rendimentos

1 ☒ Geral

3 ☒ Isenção definitiva

4 ☐ Isenção temporária

5 ☐ Redução de taxa

6 ☐ Simplificado

7 ☐ Transparência fiscal

8 ☐ Grupos de sociedades

© 2013 AT (v1.0.10)

No **quadro 04**, “características da declaração”, deve ser escolhido o campo 1, como tipo de declaração, visto que estamos perante a primeira declaração do período.

De seguida passamos ao **quadro 05**, identificação do representante legal e do TOC.

Tabela IV – Modelo 22 – Quadro 05

Rosto - Modelo 22							
Quadro 07 (Período 2010 e posteriores)			Quadro 08	Quadro 09	Quadro 10	Quadro 11	Quadro 12
Quadro Início	Quadro 01	Quadro 02	Quadro 03	Quadro 04	Quadro 05	Quadro 07 (Período 2009 e anteriores)	
05 Identificação do Representante Legal e do TOC.							
NIF do representante legal				1	<input type="text"/>		
NIF do técnico oficial de contas				2	<input type="text"/>		

Neste quadro, deverá ser identificado apenas o representante legal, já que o TOC não é obrigatório. Assim, deverá ser indicado um número de contribuinte que pode ser o do presidente, ou tesoureiro ou qualquer elemento dos órgãos sociais.

O passo seguinte é o preenchimento do **quadro 09**, apuramento da matéria coletável, onde, como o próprio nome sugere, será apurada a matéria coletável. Neste quadro é importante dar alguma atenção às colunas e à sua relevância. Na coluna **regime geral** serão inscritos os rendimentos sujeitos a tributação, no campo 301, se do apuramento resultar um prejuízo e no campo 302, se foi apurado lucro tributável. Na coluna **com isenção**, devem ser inscritos os rendimentos isentos. Se neste apuramento, o resultado apurado relativo aos rendimentos isentos se revelar em prejuízo, o seu valor será inscrito no campo 323, se ao invés, resultar em lucro, será inscrito no campo 324.

No preenchimento deste quadro, convém lembrar que os rendimentos excluídos de tributação, como sejam as quotas e os subsídios destinados a custear a realização dos fins estatutários, não devem ser incluídos nestas declarações de rendimento, nem no anexo D, porque para este efeito só são considerados os rendimentos isentos. Os rendimentos isentos são, por exemplo, os donativos arrecadados e destinados a serem aplicados aos fins estatutários e o valor das atividades ocasionais de angariação de fundos, também aplicados nos mesmos fins.

Tabela V – Modelo 22 – Quadro 09

Rosto - Modelo 22						
Quadro Início	Quadro 01	Quadro 02	Quadro 03	Quadro 04	Quadro 05	Quadro 07 (Período 2009 e anteriores)
Quadro 07 (Período 2010 e posteriores)			Quadro 08	Quadro 09	Quadro 10	Quadro 11
09 Apuramento da Matéria Coletável						
(transporte de Q. 07)			Regime Geral		Com redução de taxa	
			Com isenção			
1. PREJUÍZO FISCAL			301	€	312	€
2. LUCRO TRIBUTÁVEL			302	€	313	€
Regime Especial dos Grupos de Sociedades						
Soma algébrica dos Resultados Fiscais			380	€		
Lucros distribuídos (art. 70.º, n.º 2)			381	€		
Valor Líquido			382	€		
396 Prejuízos individuais deduzidos, verificados em períodos anteriores ao início da aplicação do regime:						

Verificando-se rendimentos sujeitos a tributação, ou seja, valores inscritos no campo 302, teremos de passar ao quadro 10 e no campo 348, indicar a taxa específica para as entidades que não exercem a título principal uma atividade empresarial e que é de 21,5%, apurando-se a coleta no campo 349, que é o resultado da aplicação da taxa de tributação referida, ao valor do campo 302 do quadro 9.

Tabela VI – Modelo 22 – Quadro 10

Rosto - Modelo 22						
Quadro Início	Quadro 01	Quadro 02	Quadro 03	Quadro 04	Quadro 05	Quadro 07 (Período 2009 e anteriores)
Quadro 07 (Período 2010 e posteriores)			Quadro 08	Quadro 09	Quadro 10	Quadro 11
10 Cálculo do Imposto						
Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)				347-A	€	
Imposto à taxa normal (311 x 25%)				347-B	€	
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa 348 %)				349	€	
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores				350	€	
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira				370	€	
COLETA (347-A + 347-B + 349 + 350 + 370)					351	0,00 €

No que respeita aos rendimentos isentos, teremos de adicionar à declaração um anexo, o D, referente aos benefícios fiscais. A introdução deste anexo é feita no canto superior esquerdo na opção impressos, escolhendo a novo anexo e selecionando o Anexo D – Benefícios Fiscais, conforme a ilustração abaixo.

Tabela VII – Modelo 22 – Anexo D



O preenchimento é feito no **quadro 03**, referente a rendimentos isentos. Neste anexo vamos preencher o espaço identificado como de isenção definitiva, utilizando o campo 304, que não tem identificação do tipo e da natureza no que se refere à entidade, porque como as Associações de Pais não se enquadram em nenhuma das referidas nos campos anteriores. Aqui transcreve-se o valor do quadro 9, campo 324 da declaração do rosto modelo 22, que como vimos é o valor líquido dos rendimentos isentos, que gerou lucro. Se ao inverso tivesse originado prejuízo não seria de preencher o anexo D.

Tabela VIII – Modelo 22 – Anexo D – Quadro 03

Anexo D - Benefícios Fiscais							
Quadro 03	Quadro 04	Quadro 05	Quadro 06	Quadro 07	Quadro 08	Quadro 09	Quadro 10
03 Rendimentos Isentos							
031	Isenção Definitiva						Rendimentos Líquidos
	Pessoas coletivas de utilidade pública e de solidariedade social (art.º 10.º do CIRC)						301 €
	Atividades culturais, recreativas e desportivas (art.º 11.º do CIRC e art.º 54.º, n.º 1 do EBF)						302 €
	Cooperativas (Art.º 66.º-A do EBF)						303 €
							304 €

Depois de completo o preenchimento da declaração modelo 22 e se for caso disso do anexo D, será o momento de verificar se os dados inseridos estão corretos e a declaração está em condições de ser submetida. O primeiro passo passa por escolher a opção **Validar** que se encontra entre os ícones do menu superior, que vai permitir saber se existem erros na declaração. Por fim não existindo erros e a declaração esteja considerada como pronta a cumprir a obrigação, será de escolher a opção Submeter para completar o processo.

Tabela IX – Modelo 22 – Menu da declaração



O processo encerra-se com a submissão surgindo uma caixa onde será necessário introduzir o número de identificação fiscal do sujeito passivo e a respetiva senha, completando-se desta forma a obrigação fiscal da entrega da declaração de rendimentos modelo 22.

Tabela X – Modelo 22 – Submissão

Depois desta ilustração, é importante abordar, de forma simples, alguns possíveis cenários hipotéticos, que se podem deparar às Associações de Pais, no preenchimento da declaração de rendimentos:

Cenário A

Uma Associação de Pais tem como único rendimento, as quotizações dos seus associados e os gastos comuns em que incorreu este tipo de entidade.

- Quotas dos associados	3.000,00 euros
- Gastos da atividade	1.000,00 euros

As quotas, como já vimos, são rendimentos não sujeitos e, apesar da associação só dispor deste rendimento, mantém a obrigação da entrega de declaração de rendimentos modelo 22, que terá de ser preenchida no quadro 09, nos campos 302 e 324 com zeros, porque não existe qualquer rendimento isento, limitando o cumprimento da obrigação a este mero preenchimento e à submissão eletrónica da declaração.

Cenário B

Uma Associação de Pais que não beneficia da isenção de IRC, por não ser pessoa coletiva de utilidade pública, obteve os seguintes rendimentos e gastos:

- Atividades ocasionais de angariação de fundos	4.000,00 euros
- Quotas	2.000,00 euros
- Publicidade	4.000,00 euros
- Gastos com publicidade	1.000,00 euros

Excluindo as quotas que não são rendimento sujeitos, estamos perante rendimentos tributáveis ($4.000 + 4.000 = 8.000$). Para a determinação da matéria coletável, temos de deduzir os gastos da atividade não isenta ($8.000 - 1.000 = 7.000$), que estão afetos a esses rendimentos sujeitos, de acordo com o número 2 do artigo 54.º. Daqui resulta que o valor sujeito a tributação é de 7.000 euros, ao qual será de aplicar a taxa de 21,5%, a que corresponde uma coleta de 1.505 euros.

Cenário C

Uma Associação de Pais que beneficia da isenção de IRC, por ser pessoa coletiva de utilidade pública, tem os seguintes rendimentos e gastos:

- Atividades ocasionais de angariação de fundos	6.000,00 euros
- Quotas	1.000,00 euros
- Gastos da atividade	1.000,00 euros

Neste caso, os rendimentos brutos auferidos não excedem 7.500,00, mas como estamos perante uma Associação de Pais, não é aplicável a isenção prevista do artigo 54.º do EBF, porque esse benefício só é aplicável aos rendimentos das coletividades desportivas, de cultura e recreio, o que não é o caso. Por outro lado com o estamos perante uma entidade que é pessoa coletiva de utilidade pública, está automaticamente isenta de IRC de acordo com o seu artigo 10.º. Neste caso será de preencher o campo 324 da declaração do rosto com o valor de 5.000 euros ($6.000 - 1000 = 5.000$) e o campo 324 do anexo D, com o mesmo valor.

5.3.6. Obrigações contabilísticas perante o IRC

Apesar das obrigações contabilísticas já terem sido abordadas numa perspetiva mais ampla, queremos focar estas obrigações sob o ponto de vista do CIRC, dado que o seu artigo 124.º refere um regime simplificado de escrituração para as entidades com sede ou direção efetiva em território nacional que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola e que não disponham de contabilidade organizada ou que não tenham optado pela sua adoção. Assim determina o referido artigo que devem possuir os seguintes registos:

- “a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;*
- b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;*
- c) Registo de inventário, em 31 de dezembro, dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.”*

Os registos a que se refere este artigo não se aplicam aos rendimentos que uma associação tenha auferido, de atividades empresariais, mesmo que exercidas a título acessório, que caso existam devem ser organizados de forma a apurar de forma clara e transparente o controlo do lucro ou prejuízo apurado. Convém referir que esta disposição acima evidenciada só é aplicável quando os rendimentos brutos obtidos nas atividades referidas, no período imediatamente anterior não excedam 150.000 euros. Importa deixar sublinhado que quando os rendimentos globais obtidos excedam os 150.000 euros, nos dois exercícios anteriores, torna-se obrigatório possuir contabilidade organizada de acordo com a NCRF-ESNL, a partir do período seguinte, e consequentemente dispor de TOC e ainda de uma organização interna em termos de procedimentos, conforme o n.º 3 do artigo 124.º.

A disposição expressa neste artigo não remete para nenhum modelo oficial para se realizarem estes registos, pelo que compete ao sujeito passivo a definição da sua estrutura e organização. Nesse sentido queremos recomendar a adoção dos procedimentos referidos no ponto 5.4, onde divulgamos a nossa proposta para responder às exigências do normativo contabilístico, no que se refere ao regime de caixa.

Convém também sublinhar que os sujeitos passivos são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal ou *dossier* fiscal, a que alude o artigo 130.º do CIRC, relativo a cada período de tributação, que deverá ser constituído com os elementos contabilísticos e fiscais previstos na lei.

5.3.7. Outras obrigações fiscais

Se a associação tiver pessoas ao serviço ou se pagar a terceiros rendimentos de outra natureza, deverá efetuar retenções na fonte em sede de IRS, a essas pessoas singulares, caso a retenção seja obrigatória.

No caso de ter pessoas ao serviço e neste caso se assumir como entidade devedora de rendimentos do trabalho dependente, está a associação obrigada a entregar mensalmente a declaração mensal de remunerações, que deverá ser submetida eletronicamente no Portal das Finanças, onde constarão os rendimentos pagos, a retenção de imposto se aplicável, as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social, bem como quotizações sindicais se as houver. Esta declaração deverá ser submetida até ao dia 10 do mês seguinte ao do pagamento. Para as restantes categorias

de rendimentos pagos, a associação terá de proceder à entrega de declaração modelo 10, até ao mês de fevereiro do ano seguinte ao dos rendimentos. Estas obrigações resultam do estipulado no artigo 119.º do CIRS. Além das obrigações enunciadas, a associação terá ainda de manter registo atualizado das pessoas credoras desses rendimentos, mesmo que não tenha havido lugar a retenção, no qual constem elementos identificadores, tais como o nome, o número fiscal, a data e o valor de cada pagamento atribuído. Terá ainda a associação de entregar ao sujeito passivo, até 20 de janeiro de cada ano, um documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, o imposto retido na fonte e as eventuais deduções a que eventualmente haja lugar.

Importa também assinalar e no âmbito da LGT, que segundo o número 9 do artigo 19.º, no que se refere ao domicílio fiscal, os sujeitos passivos de IRC, com sede ou direção efetiva em território português, são obrigados a possuir caixa postal eletrónica, vulgo *mail*, comunicar esse endereço à administração tributária no prazo de 30 dias a contar da data do início de atividade ou da data de início do enquadramento no regime normal de IVA, quando ocorra por alteração.

5.4. A relevância fiscal dos donativos

Para a abordagem da relevância dos donativos teremos de encarar as duas facetas que envolvem, que passam por vantagens económicas para as entidades que os arrecadam e incentivos sob a forma de benefícios fiscais propiciados a quem os concede. A relevância do mecenato está também no correto enquadramento dos donativos, sobretudo nos requisitos que a entidade beneficiária tem que observar para não ser penalizada com a tributação desse importante rendimento, pelo que as associações terão de ter perceção que este terá de ser afeto aos seus fins estatutários e manter prova dessa afetação. Por outro lado, defender a sua fonte de rendimento, o mecenas, que quer os seus benefícios fiscais acautelados. Sempre que não estejam enquadrados nas regras do EBF, os donativos, não serão aceites como gastos em sede de CIRC, nem podem ser deduzidos à coleta para efeitos de IRS.

Durante bastante tempo a referência que norteou o enquadramento dos donativos na perspetiva fiscal foi o estatuto do mecenato. Aprovado em 1999, através do Decreto-Lei n.º 74/99, veio introduzir alguma ordem através de mecanismos que promoviam e incentivavam o financiamento das ESNL, por mecenas. O princípio base que está subjacente ao donativo é não existir uma contrapartida direta com o mecenas.

Para incentivar a recolha de donativos por parte das ESNL, o legislador previu a concessão de benefícios fiscais tanto a pessoas coletivas, como a pessoas singulares, quando estas canalizam dádivas às organizações da economia social. Essas dádivas, figuradas em donativos constituem uma receita de primordial importância no auto financiamento das associação, mas por outro lado propicia benefícios fiscais aos mecenas, por vezes majorados, ou seja com impacto superior ao valor doado, que se reflete num abatimento ao imposto devido. O mecenato pode configurar-se em donativos, que podem ser em dinheiro ou em espécie, desde que não se verifiquem contrapartidas concedidas a ESNL, com o objetivo da prossecução dos seus fins estatutários, aos quais o Estado concede um benefício fiscal.

As disposições do estatuto do mecenato, estão atualmente compiladas no EBF, que vem dar cobertura fiscal à possibilidade dos sujeitos passivos poderem considerar as doações como gasto fiscal, contornando as disposições que limitam, por exemplo no CIRC no artigo 23.º número 1, que define os gastos aceites. Considera que são aqueles que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a sua manutenção da fonte produtiva, onde pelo sentido do artigo, claramente não têm lugar os donativos, configurando-se então o EBF como uma exceção às regras fiscais. A primeira leitura que nos sugere é que os donativos que não sejam concedidos ao abrigo do EBF podem ser considerados como gasto, mas não concorrem para o apuramento desses gastos para efeitos fiscais. Do exposto resulta que o gasto com donativos vai configurar-se como uma exceção ao princípio geral da aceitação do custo, em que a legislação fiscal exige a comprovada indispensabilidade para a realização de rendimentos e sempre que os donativos não estejam de acordo com o previsto no EBF, não são aceites como custo fiscal.

Os benefícios previstos no EBF revelam-se em vantagens fiscais aos doadores ou mecenas, considerando que são aceites como gastos fiscais perante o imposto sobre o rendimento, podendo de acordo com o seu enquadramento e com o tipo ou a finalidade do donativo, ser objeto de majoração. Para as associações o benefício passa pela vantagem da receita financeira, importante para o seu autofinanciamento.

O regime jurídico-tributário português prevê vários tipos de mecenato, ajustados pela tipificação da entidade beneficiária e pela finalidade desenvolvida, que resultam num tratamento privilegiado sob o ponto de vista fiscal para as ESNL, refletido na prerrogativa da concessão de benefícios fiscais de forma automática ou mediante reconhecimento

prévio. Subordinadas à fundamentação do EBF, que distingue mecenato a entidades públicas e a entidades privadas e ainda donativo em dinheiro e em espécie, que tanto podem ser concedidos por pessoas coletivas e por pessoas singulares.

No artigo 61.º do EBF, encontramos identificada a **noção de donativo**, que para efeitos fiscais, constituem entrega em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de caráter pecuniário ou comercial. São atribuídos a entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes do mesmo estatuto, cuja atividade consiste predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva e educacional.

Outra definição que encontramos no EBF e que é importante destacar, passa por perceber qual o valor a considerar nos **donativos em espécie**. O valor a considerar para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável, é o valor fiscal que os bens doados tiverem no exercício, deduzido, se for caso disso, das reintegrações efetivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável (n.º 11 do artigo 62.º).

Os donativos em dinheiro estão excluídos de sujeição a IVA, mas o mesmo já não se passa no caso dos donativos em espécie, constituído por bens ditos comercializáveis, cuja transmissão gratuita está sujeita a IVA, quando esses bens foram objeto dedução total ou parcial de imposto. Para esse efeito, a base tributável é o preço de aquisição ou, na sua falta, o preço de custo, reportados à data da doação. Sem explorar, exaustivamente este tema porque entramos na esfera da tributação do mecenato, podemos ainda dizer que não estão sujeitas a IVA, as ofertas de valor unitário igual ou inferior a 50 euros e sempre que o valor global anual não ultrapasse cinco por mil do volume de negócios do mecenato.

Para a perceção desta temática, teremos de considerar a Circular n.º 2/2004, de 20 de janeiro, que transmite instruções no âmbito do tratamento fiscal dos donativos, emitida pela Direção dos Serviços de IRC. Esta circular vem dissipar alguma controvérsia no tratamento de algumas realidades que o legislador achou por bem clarificar, pela definição de critérios e de linhas de orientação mais objetivas e em alguns casos, na fixação de limites para o valor das contrapartidas concedidas. Remarca esta circular, o princípio que os donativos são prestações de caráter gratuito em que prevalece o espírito de liberalidade do mecenato. Pretende também apurar se a regalia eventualmente facultadas pelo beneficiário, confirma esse mesmo espírito, ou se pelo contrário, se

pretende concluir pela existência de uma intenção de enriquecimento, consubstanciando um negócio oneroso, constituindo-se em contrapartidas de carácter comercial, inviabilizando-as do enquadramento no âmbito do mecenato, regulado no EBF. Esta é sem margem de dúvida, a questão principal que se coloca.

Alguns esclarecimentos importantes são veiculados nesta circular, por exemplo nos casos em que existe uma associação do nome do doador a iniciativas ou eventos, promovidos pelo donatário e em que a regalia se corporiza dessa forma. Esta forma de identificação perante o público em geral mantém o espírito de liberalidade e o conceito de donativo, sempre que sejam cumpridos critérios distintivos, que passam por referências simples ao nome, ou à designação social ou a um logótipo, não sendo feitas alusões a marcas, produtos ou serviços do mecenas. A divulgação do nome ou designação social do mecenas deve ser expressa de modo idêntico e uniforme em relação a outros eventuais mecenas, nem podendo a mesma variar em função do donativo concedido. Não pode também essa identificação revestir natureza de mensagem publicitária, devendo assumir uma forma discreta, um plano secundário relativamente ao evento e sempre com alusão à qualidade de mecenas.

Se por outro lado, a regalia consistir na associação a certas iniciativas dos produtos comercializados pelo mecenas, ou mesmo do seu nome, com o objetivo da sua promoção junto dos respetivos consumidores, o que se considera verificado, quando não for cumprido algum dos critérios anteriormente referidos, porque neste caso o espírito de liberalidade do doador é colocado em causa e estamos perante um patrocínio, que não é configurado no EBF. Nesta caracterização da figura do patrocínio, os montantes concedidos serão considerados como sendo receitas de publicidade. Neste caso em que se verifica quebra da regra da liberalidade e existe uma intenção de enriquecimento de ambos, estamos perante uma operação onerosa, sendo neste caso submetida às regras gerais de tributação em IVA, naquilo que se consideram transmissões de bens ou prestações de serviços. Ao inverso das relações de índole mecenática, onde ainda que ocorram eventuais contrapartidas, estas são de valor inferior ao donativo e que de acordo com as regras do IVA e para efeitos de tributação, são identificadas como operações a título gratuito.

Em conclusão quando o objetivo passa pela promoção de produtos comercializados junto dos consumidores estamos perante **patrocínios**, sujeitos a tributação. Quando respeitado o espírito de liberalidade, ainda que compatível em determinadas

circunstancias, com a associação do nome do mecenas, com o objetivo de busca de uma imagem perante determinadas contrapartidas, estamos perante um **donativo**.

De acordo com as disposições do EBF, ficamos a saber que os benefícios fiscais obtidos pelos mecenas são obtidos em consequência de donativos em dinheiro ou em espécie atribuídos a outras entidades, que podem ser públicas ou privadas. Os mecenas podem ser pessoas coletivas ou singulares, a quem o legislador reconhece alguns benefícios que são atribuídos em função dessas doações e que concretizam na possibilidade de serem considerados custos ou perdas do respetivo exercício, para efeitos da determinação do lucro tributável, no caso das pessoas coletivas ou na possibilidade de serem dedutíveis à coleta apurada no ano a que dizem respeito, isto já no caso das pessoas singulares. Mas nem todas as pessoas se qualificam perante o EBF com a capacidade de receber donativos de outras entidades e de proporcionar a possibilidade de lhes serem considerados como gasto do exercício ou de serem dedutíveis à coleta. Apenas as entidades que prosseguem finalidades sociais, que passam pela vertente cultural, ambiental, desportiva e educacional, mostram com essa aptidão perante a legislação, a possibilidade de proporcionar esse benefício fiscal. Estas entidades são detentoras de um tratamento fiscal privilegiado como ESFL, que lhes permite atribuir benefícios fiscais de forma automática ou mediante reconhecimento prévio.

Uma distinção que é considerada no EBF está diretamente relacionada com o tipo de mecenas, que no caso das pessoas singulares, apenas permite donativos em dinheiro, atribuído um benefício de 25% à coleta de IRS, com um limite de 15% em alguns casos, conforme o artigo 63.º do EBF. Ainda no caso das pessoas coletivas são dedutíveis à coleta os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas coletivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas, sendo neste caso considerado 130% do valor doado. Ainda no caso de os doadores serem pessoas coletivas, encontramos a respetiva regulamentação dos efeitos da determinação do lucro tributável, descrito no artigo 62.º do EBF.

Para o nosso estudo vamos focar-nos no caso do mecenato, cultural, ambiental, desportivo e particularmente no educacional (nº 6, alínea g)), tendo em conta os objetivos prosseguidos pelas Associações de Pais, na parte que se refere aos estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo ministério competente e onde já verificamos que as Associações de Pais, são reconhecidas pela tutela como parceiros qualificados nestas

áreas. Esta nossa convicção é naturalmente fundamentada pelo número 3 do artigo 15.º-A da Lei das Associações de Pais, a Lei n.º 29/2006, de 4 de julho, que revela de forma explícita que “os donativos concedidos às Associações de Pais beneficiam do regime estabelecido no Estatuto do Mecenato”, que tornam as associações como elegíveis nas condições previstas, para que os donativos concedidos sejam enquadráveis no EBF. Os donativos concedidos no âmbito das áreas enunciadas anteriormente, são consideradas como custo em valor correspondente a:

- “a) 120% do respetivo total;*
- b) 130%, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos;*
- c) 140%, quando atribuídos às creches, lactários e jardins-de-infância previstos na alínea g) e para as entidades referidas na alínea i) do número anterior.”*

Determina o número 10 do mesmo artigo que as entidades referidas na alínea g), deverão obter junto do ministério da respetiva tutela, previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento no capítulo do interesse, no caso analisado das atividades educacionais prosseguidas ou das ações a desenvolver. Importa fazer uma análise ao conteúdo deste número, considerando que a atribuição de donativos a entidades isentas ao abrigo do artigo 10.º do IRC, não carece de reconhecimento prévio e para as Associações de Pais que desenvolvem as atividades reguladas pelo Despacho n.º 9265-B/2013 de 15 de julho, parece-nos estar implícito o reconhecimento das Associações de Pais, na medida em que o referido despacho as qualifica como de interesse.

Prevê ainda o referido normativo, **obrigações acessórias** das entidades beneficiárias de donativos que importa dar o devido relevo pela importância de que se revestem para as entidades do setor não lucrativo. Estas obrigações estão consagradas no artigo 66.º e passam pelo cumprimento de alguns procedimentos, que passam em primeiro lugar pela emissão do competente documento comprovativo dos montantes doados, com menção expressa do seu enquadramento e ainda que o mesmo donativo é concedido sem qualquer contrapartida. O referido documento deverá conter obrigatoriamente, a qualidade jurídica da entidade beneficiária; o normativo legal onde esta se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento e o mais importante dos elementos, o montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária, ou a identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.

Outra obrigação que a entidade deve cumprir passa por manter o registo atualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído. Deve ainda submeter eletronicamente no Portal das Finanças até ao final do mês de fevereiro de cada ano, a declaração modelo 25, identificando os donativos recebidos no ano anterior.

Contudo, o legislador estabelece uma condicionante no que se refere ao valor dos donativos e impõe que os donativos em dinheiro de valor superior a 200 euros devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, que podem passar por serem efetuados por transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

A declaração modelo 25 que deverá ser submetida no portal das Finanças, tem a seguinte configuração:

Tabela XI – Modelo 25 – Quadro 0

Ficheiro Editar Funções Ajuda

Novo Abrir Gravar Imprimir Validar Ajuda no preenchimento

Rosto - Modelo 25

Quadro 0 Quadro 1 Quadro 2 Quadro 3 Quadro 4 Quadro 5

0 Atenção

DONATIVOS RECEBIDOS

No âmbito das obrigações acessórias das entidades beneficiárias dos donativos, serve este modelo para cumprir com as disposições legais contidas na alínea c) do n.º 1 do art. 56.º-H do Estatuto dos Benefícios Fiscais e na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º-A do Estatuto do Mecenato Científico.

O cumprimento desta obrigação fiscal deve efectivar-se através do preenchimento e envio do presente modelo por transmissão electrónica, até ao fim do mês de Fevereiro de cada ano, referente aos donativos recebidos no ano anterior.

© 2008 DGITA (v1.13.7)

Tabela XII – Modelo 25 – Quadro 1

Ficheiro Editar Funções Ajuda

Novo Abrir Gravar Imprimir Validar Ajuda no preenchimento

Rosto - Modelo 25

Quadro 0 Quadro 1 Quadro 2 Quadro 3 Quadro 4 Quadro 5

1 Número de Identificação Fiscal do Declarante

Nome do Sujeito Passivo Número de Identificação Fiscal do Declarante

01

© 2008 DGITA (v1.13.7)

Neste quadro 1, é feita a identificação do sujeito passivo, com a introdução do número de identificação fiscal.

Tabela XIII – Modelo 25 – Quadro 2

Ficheiro Editar Funções Ajuda

Novo Abrir Gravar Imprimir Validar Ajuda no preenchimento

Rosto - Modelo 25

Quadro 0 Quadro 1 Quadro 2 Quadro 3 Quadro 4 Quadro 5

2 Ano dos Donativos

Ano 02 2012 ▼

© 2008 DGITA (v1.13.7)

O quadro 2 indica o ano a que se referem os donativos a declarar.

Tabela XIV – Modelo 25 – Quadro 2

Ficheiro Editar Funções Ajuda

Novo Abrir Gravar Imprimir Validar Ajuda no preenchimento

Rosto - Modelo 25

Quadro 0 Quadro 1 Quadro 2 Quadro 3 Quadro 4 Quadro 5

3 Código do Serviço de Finanças da Sede ou Domicílio

Código do Serviço de Finanças 03

© 2008 DGITA (v1.13.7)

Aqui regista-se o código do serviço de finanças referente à sede da associação.

Tabela XV – Modelo 25 – Quadro 4

Ficheiro Editar Funções Ajuda

Novo Abrir Gravar Imprimir Validar Ajuda no preenchimento

Rosto - Modelo 25

Quadro 0 Quadro 1 Quadro 2 Quadro 3 Quadro 4 Quadro 5

4 Tipo de Declaração

Primeira 01 ☒

Substituição 02 ☐

© 2008 DGITA (v1.13.7)

No quadro 4, a referência ao tipo de declaração, será como sendo a primeira, ou de substituição, caso seja esse o motivo da apresentação.

Tabela XVI – Modelo 25 – Quadro 5

OA - Modelo 25 - Donativos Recebidos

Ficheiro Editar Funções Ajuda

Novo Abrir Gravar Imprimir Validar Submeter Ajuda no preenchimento

Rosto - Modelo 25

Quadro 0 Quadro 1 Quadro 2 Quadro 3 Quadro 4 Quadro 5

5 Relação das Entidades Doadoras e dos Donativos

Adicionar Linha Remover Linha

	Entidade Doadora	Código do Donativo	Valor do Donativo em Numerário	Valor do Donativo em Espécie
1			€	€
2			€	€
3			€	€
4			€	€
5			€	€

SOMA EM NUMERÁRIO 0,00 € SOMA EM ESPÉCIE 0,00 €

© 2008 DGITA (v1.13.7)

No quadro 5 (tabela XVI), são relatados os donativos, sendo identificadas as entidades doadoras pelo seu número de identificação fiscal, o código do donativo por escolha das opções disponíveis na aplicação e por fim a indicação do valor do donativo em numerário ou o valor do donativo em espécie.

Após o preenchimento deve a declaração ser validada, por verificar eventuais erros e após este procedimento, deve ser submetida.

5.5. Isenções das Associações de Pais no âmbito de outros impostos

A abordagem anterior incidiu sobre o posicionamento das ESNL que não exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, perante os principais impostos e de uma forma mais direta sobre as isenções e benefícios fiscais que lhe estão diretamente adstritos. Como no sistema jurídico-tributário português não existe legislação que concentre os diversos benefícios e isenções destas entidades, teremos que fazer uma abordagem breve aos restantes impostos que podem estar na esfera das Associações de Pais e como se manifestem essas isenções.

Perante o código **do Imposto do Selo**, situamo-nos no artigo 6.º, que incide sobre as isenções subjetivas, e que define que podem ser isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo, as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública (alínea c) do artigo 6.º).

Se analisarmos o **Código do Imposto Único de Circulação** (CIUC), procurando as eventuais isenções, verificamos que estas apenas estão disponíveis para as instituições particulares de solidariedade social.

Perante o **Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis** (CIMT), verificamos no seu artigo 6.º, alínea c), indica que ficam isentos de IMT, as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública, quanto aos bens destinados, direta e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários.

Como podemos verificar, o denominador comum entre estas isenções passa pelas associações deterem o estatuto de utilidade pública, pelo que a obtenção deste estatuto é de determinante importância. Os benefícios para as associações possuírem o estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública alarga-se a outros benefícios como isenção de custas judiciais e processuais.

5.6. Declaração de utilidade pública

O legislador consagrou legislação reconhecendo a legitimidade e a oportunidade da ação das associações, pelos serviços relevantes que prestam à comunidade, e ainda que estas suprimem o papel do próprio Estado. Fundamenta a publicação do Decreto-Lei n.º 460/77, de 7 de novembro, com uma vincada preocupação de incentivar o associativismo e pela necessidade de dotar essas entidades de meios de valorização e de expansão das suas atividades, admitindo que a falta de legislação que reconheça a utilidade pública das organizações obsta a esse desenvolvimento.

Como já foi abordado anteriormente, a qualificação de uma entidade como sendo de utilidade pública é geradora de um estatuto que a torna privilegiada em dispor de importantes benefícios fiscais, configurados em isenções e, por outro lado, permite que os mecenas encontrem nelas argumentos em termos de benefícios fiscais perante as doações a entidade que usufruem desse estatuto.

A declaração de utilidade pública é da competência do Primeiro-Ministro, atualmente delegada no Secretário de Estado da Presidência do Conselho de Ministros, pelo que encontramos no respetivo sítio da internet da Secretaria Geral da Presidência do Conselho de Ministros todas as informações relevantes para a obtenção desta declaração.

Em 2007, pelo Decreto-Lei n.º 391, de 13 de dezembro, são promovidas algumas alterações ao articulado, mas é no mesmo diploma feita a republicação do Decreto-Lei n.º 460/77, introduzindo-se dessa forma as alterações no texto original. Pela leitura do artigo 1.º do referido diploma, ficamos a saber que:

“1 - São pessoas coletivas de utilidade pública as associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a administração central ou a administração local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de utilidade pública.

2 - As pessoas coletivas de utilidade pública administrativa são, para os efeitos do presente diploma, consideradas como pessoas coletivas de utilidade pública.”

As condições gerais e os requisitos da declaração de utilidade pública, e que terão ser cumulativamente cumpridas pelas entidades declaradas com essa classificação, constam do artigo 2.º, e são:

“a) Desenvolverem, sem fins lucrativos, a sua intervenção em favor da comunidade em áreas de relevo social tais como a promoção da cidadania e dos direitos humanos, a educação, a cultura, a ciência, o desporto, o associativismo jovem, a proteção de crianças, jovens, pessoas idosas, pessoas desfavorecidas, bem como de cidadãos com necessidades especiais, a proteção do consumidor, a proteção do meio ambiente e do património natural, o combate à discriminação baseada no género, raça, etnia, religião ou em qualquer outra forma de discriminação legalmente proibida, a erradicação da pobreza, a promoção da saúde ou do bem-estar físico, a proteção da saúde, a prevenção e controlo da doença, o empreendedorismo, a inovação e o desenvolvimento económico, a preservação do património cultural;

b) Estarem regularmente constituídas e regerem-se por estatutos elaborados em conformidade com a lei;

c) Não desenvolverem, a título principal, atividades económicas em concorrência com outras entidades que não possam beneficiar do estatuto de utilidade pública;

d) Não serem enquadráveis em regimes jurídicos especiais que lhes reconheçam a natureza ou, em alternativa, o gozo das prerrogativas das pessoas coletivas de utilidade pública;

e) Possuírem os meios humanos e materiais adequados ao cumprimento dos objetivos estatutários;

f) Não exercerem a sua atividade, de forma exclusiva, em benefício dos interesses privados quer dos próprios associados, quer dos fundadores, conforme os casos.

2 - As associações que funcionem primariamente em benefício dos associados podem ser declaradas de utilidade pública se pela sua própria existência fomentarem relevantemente atividades de interesse geral e reunirem os requisitos previstos no número anterior.”

Deste processo é importante salientar que de acordo com o artigo 4.º, só podem ser declaradas de utilidade pública logo em seguida à sua constituição, as associações ou fundações que prossigam fins previstos no artigo 416.º do Código Administrativo. Para as restantes, essa declaração só pode ser requerida ao fim de três anos de efetivo e relevante funcionamento. Existe uma exceção a esta limitação temporal, que poderá ser dispensada, quando se verifique uma das seguintes condições, ou a entidade desenvolver uma atividade de âmbito nacional, ou se evidenciar face às razões da sua existência ou dos seus fins, que visa prosseguir uma manifesta relevância social.

Também existem informações no Portal da Empresa, sobre a obtenção do mesmo estatuto, onde também encontramos ligações para o pedido eletrónico. Aqui ficamos a saber que o objetivo da formulação do pedido de declaração de utilidade pública de pessoas coletivas é o da obtenção de benefícios, regalias e isenções fiscais. A declaração é atribuída desde que a entidade requerente se enquadre nas categorias de pessoas coletivas suscetíveis de declaração de utilidade pública, estejam reunidos os requisitos formais e materiais para deferimento do pedido. Qualquer associação, fundação ou cooperativa que prossiga um fim de interesse geral, pode requerer a utilidade pública, mas só o pode fazer ao fim de três anos de efetivo e relevante funcionamento e ainda que este pedido não tem custos.

No sítio da internet da Secretaria Geral da Presidência do Conselho de Ministros ficamos a conhecer a legislação relevante para a obtenção deste estatuto:

- Decreto-Lei 460/77 de 7 de novembro, que aprova o estatuto das coletividades de utilidade pública.
- Decreto-Lei 57/78 de 1 de abril, que regula o registo das pessoas coletivas de utilidade pública.
- Decreto-Lei 425/79 de 25 de outubro, que estende às cooperativas o Decreto-Lei n.º 460/77.

- Decreto-Lei 391/2007 de 13 de dezembro, que altera e republica o Decreto-Lei n.º 460/77
- Decreto-Lei 5-B/2008 de 11 de fevereiro que retifica o Decreto-Lei n.º 391/2007

Também ficamos a conhecer os principais requisitos para a instrução do processo e que a sua submissão pode ser confirmada no mesmo sítio, onde toda a documentação deve ser adicionada ao processo por via eletrónica, ou enviada por *mail* ou correio após o preenchimento do formulário *online*, utilizando para tal os códigos de acesso fornecidos pelos serviços após a submissão do requerimento.

Elementos necessários à instrução de um processo:

- Fotocópia da escritura da constituição e de posteriores alterações estatutárias ou fotocópia do ato de instituição e reconhecimento respetivo se for fundação;
- Texto dos estatutos devidamente atualizado.
- Texto dos regulamentos internos, se os houver;
- Fotocópia do Cartão de Identificação de Pessoa Coletiva atualizado;
- Historial pormenorizado das atividades desenvolvidas, com especial incidência nos últimos três anos e indicação de eventuais projetos que se proponha realizar;
- Relação das entidades públicas e privadas com quem colabore ou de quem receba apoios, especificando em que se traduz essa colaboração ou esse apoio; declarações comprovativas da regularização da situação contributiva perante a Segurança Social e do cumprimento das obrigações fiscais

ou

- Autorização para a consulta da situação fiscal ou contributiva por parte da Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros (contribuinte n.º 600014690; NISS 20003558442); Relatórios e contas dos últimos três anos, acompanhados dos respetivos pareceres do Conselho Fiscal e cópias das atas de aprovação em Assembleia geral

ou

- Prova de outra forma de aprovação, se for fundação; fotocópia da publicação do extrato dos estatutos e suas alterações ou indicação da respetiva data.

5.7. Responsabilidades por dívidas fiscais

A Lei Geral Tributária (LGT), no seu artigo 24.º, enuncia disposições que regulam a responsabilidade dos membros dos órgãos de gestão perante dívidas fiscais das pessoas coletivas, quando estas se encontram na posição de não as conseguirem satisfazer. Enuncia o citado artigo, que as pessoas que exerçam cargos de direção e outros que os exerçam ainda que só de facto, em funções de gestão, em pessoas coletivas ou equiparadas, são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si, pelas dívidas tributáveis cujo facto constitutivo se tenha verificado no período do exercício do seu cargo, ou cujo prazo de pagamento ou entrega, tenha terminado depois deste. São ainda responsáveis quando em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da entidade se tornou insuficiente para a sua satisfação e ainda, pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

A responsabilidade enunciada anteriormente, estende-se aos membros dos órgãos de fiscalização, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários resultou no incumprimento das suas funções de fiscalização.

6. ESTUDO EMPÍRICO

Para dar resposta ao objetivo da nossa dissertação, realizámos um estudo empírico que apresentamos neste ponto. Este estudo consiste na recolha de evidência empírica dos procedimentos e práticas que atualmente são utilizadas nas Associações de Pais do distrito de Aveiro, quer no plano contabilístico, quer no plano legal, permitindo caracterizar a realidade destas entidades e a conformidade das práticas adotadas com os normativos aplicáveis.

6.1. Objetivos do estudo

Como já referimos na introdução, a presente dissertação tem como principais objetivos, por um lado, efetuar um aprofundado estudo do atual enquadramento jurídico, contabilístico e fiscal aplicável às Associações de Pais em Portugal e, por outro lado, recolher evidência empírica das práticas e dos procedimentos utilizadas nessas entidades, no distrito de Aveiro. Para responder a este primeiro objetivo efetuámos, nos pontos anteriores, uma análise descritiva dos normativos aplicáveis àquelas entidades para responder à insuficiência, e mesmo inexistência, de estudos organizados e de referenciais técnicos que respondam às necessidades das entidades para o cumprimento das obrigações a que estão sujeitas. Para o segundo objetivo, foi obtida evidência empírica realizada através de questionário, tendo como alvo os membros pertencentes aos órgãos de gestão das Associações de Pais, com resposta a questões de investigação.

6.2. Metodologia e amostra

Neste ponto pretendemos apresentar a metodologia utilizada, a técnica adotada na investigação, no que se refere à execução do estudo empírico. Iremos detalhar e identificar os instrumentos utilizados na recolha de dados, dar a conhecer o processo de seleção e composição da amostra e, ainda, explicar o processo de recolha e tratamento dos dados.

A amostra do nosso estudo é constituída pelas Associações de Pais que se encontravam em atividade no distrito de Aveiro, em julho de 2013, aproveitando a experiência pessoal

e o conhecimento privilegiado que detínhamos sobre os seus intervenientes. Esta escolha deriva da dificuldade em alargar o estudo ao universo das Associações de Pais existentes em Portugal e, como afirma Alves (2006), se tivéssemos “a possibilidade de estudar todos os membro da população, estar-se-ia na presença de um senso”. Desta forma, a nossa pretensão foi estudar a população, a partir de uma das suas frações, ou seja, as Associações de Pais do distrito de Aveiro.

Para a identificação de todas as Associações de Pais do distrito de Aveiro consultámos a base de dados da CONFAP, às quais foram adicionadas algumas que não se encontravam filiadas naquela estrutura de topo. Por conhecimento pessoal, foi possível identificar 25 dessas associações, que se encontravam ativas, embora filiadas em estruturas intermédias, estando na posição de elegíveis para o presente estudo, por se integrarem dentro da área geográfica do distrito.

6.2.1 Seleção da amostra

Foi intenção para determinar os pressupostos do nosso estudo, que todas as organizações que não estivessem em atividade nos últimos dois anos, à data em que foi obtida a base de dados, deveriam ser excluídas, principalmente porque poderiam desvirtuar os dados obtidos. Esta condição tem relação direta com o facto do normativo contabilístico ter entrado em vigor exatamente nesse lapso de dois anos e essas entidades pelo facto de não estarem em atividade, estarem alheias a essas obrigações. Cumulativamente também podemos apontar o facto de não terem órgãos sociais no exercício efetivo de funções, que lhes permitissem dar resposta fidedigna e porque dificilmente participariam de forma objetiva no preenchimento do questionário. Por este facto, a probabilidade de obter resposta seria bastante diminuta.

A forma de obter informação que nos levasse a concluir se as entidades estavam em atividade, foi obter da CONFAP, a informação do cumprimento da obrigação de prestar a chamada “prova de vida”. Dentro de um princípio lógico que apenas as Associações de Pais que se encontram em atividade estão abrangidas pelas mais recentes medidas, contabilísticas e fiscais, fez todo o sentido que as Associações de Pais que estejam na condição de inativa, não sejam elegíveis para o estudo. Assim foi formada uma amostra final, que consideramos representativa da população.

Com base na informação relevante obtida junto da CONFAP, foi possível excluir da amostra 90 Associações de Pais, que não fizeram “prova de vida” nos últimos dois anos e, por esse facto, foram por nós consideradas como não estando em atividade. A prova de vida é um procedimento administrativo que as Associações de Pais têm de cumprir para manterem os seus direitos junto da CONFAP e que, em termos práticos, confirma a sua manutenção em atividade. Consiste no envio de cópia da tomada de posse dos seus órgãos sociais e no pagamento de quota, condição que lhe garante a manutenção dos seus direitos. Sublinhe-se que é frequente que uma Associação de Pais, por falta de interessados entre os seus associados em dar continuidade aos destinos da sua gestão, fique na condição de inativa, situação que na maioria das vezes é revertida em um ou dois anos.

A determinação final da amostra pode ser analisada na Tabela VII a seguir apresentada.

Tabela XVII – Definição da amostra

Ação	Entidades	Descrição
Recolha através da CONFAP	177	Dados fornecidos pela base de dados das Associações de Pais do distrito de Aveiro filiadas na CONFAP em 18 de julho de 2013
Recolha através de contacto direto	25	Associações de Pais filiadas apenas nas estruturas intermédias e da qual obtivemos o contacto, em 27 de julho de 2013
Amostra inicial	202	
Exclusão	90	Entidades que não apresentaram “prova de vida” nos dois últimos anos
Amostra final	112	Número de Associações de Pais inquiridas

6.2.2 Instrumento de recolha de dados

O instrumento utilizado na recolha dos dados neste estudo empírico foi o questionário.

O questionário foi anónimo, do tipo fechado, por se revelar mais adequado e orientado na verificação do problema e dos objetivos a atingir, considerando a baixa apetência do público-alvo para respostas a questões abertas.

A recolha de dados foi realizada entre o final de julho e o dia 4 de outubro de 2013, passou pela criação de uma página *online*, que permitiu aos inquiridos responderem ao questionário, mas também fazer o armazenamento das respostas.

Adicionalmente foi feita uma pesquisa, dentro desta amostra final, no sentido de verificar se as Associações de Pais que não apresentavam como endereço um *email* institucional, mas sim pessoal, se este ainda as vinculava, para efeitos de resposta. Através de contactos pessoais e de verificação nos sítios da internet das escolas, foi possível identificar para a grande maioria um endereço de correio eletrónico institucional, em substituição do pessoal, suprimindo essa limitação.

Das 112 entidades que representaram a nossa amostra final, existiam contactos de *email*, que foram usados para solicitar a colaboração do preenchimento do questionário.

Ultrapassadas as limitações a que aludimos anteriormente e que motivaram algumas decisões, demos seguimento ao processo, com a escolha das questões a incluir.

A conceção deste instrumento exigiu a observância de algumas condicionantes, nomeadamente sobre os conhecimentos técnicos dos inquiridos, que o conhecimento baseado na experiência obtida no terreno, nos indicavam serem provenientes de uma diversidade de níveis de formação académica.

Tivemos o cuidado de apresentar questões concisas, de fácil compreensão e evitando, não totalmente, aquelas que fossem de resposta aberta, considerando que deveríamos contornar desta forma, eventuais dificuldades de interpretação e que até poderiam ter repercussões na análise estatística dos resultados.

Segundo Martins (2006), a fiabilidade e a validade de um instrumento, revelam-se como fundamentais, quer na confiança que este inspira, quer na medida em que mede exatamente aquilo que se pretendeu medir.

A opção por questões de resposta fechada apresentava desde logo vantagens no que se refere à precisão e até à fiabilidade dos resultados obtidos, já que o inquirido apenas pode selecionar de entre as opções apresentadas, aquela que se adequa à sua opinião. Podemos ainda apontar como vantagem acrescida, o facto das respostas fechadas, serem de mais fácil tratamento estatístico. Assim, defende Alves (2006) quando analisa as vantagens e desvantagens da opção entre respostas abertas e fechadas. O mesmo

autor enfatiza outros factos a ter em conta, no que se refere à formulação das perguntas, como sejam a extensão e a sua clareza. Aponta, ainda, que a “clareza está inversamente relacionada com a extensão da pergunta” e que devemos conceber perguntas curtas, “com palavras e sintaxe simples e evitando, sempre que possível, o uso de termos técnicos”.

Ao longo da sua conceção, aproveitando o facto de existir um contacto direto com alguns intervenientes da amostra, procedemos a um pré-teste, com o objetivo de testar a fiabilidade e a dificuldade das questões, que nos permitiu antecipar as dificuldades de resposta e orientar a sua conclusão. Esse pré-teste da versão inicial permitiu-nos proceder a alguns ajustes que consideramos como determinantes, aligeirando algumas questões mais técnicas, que se concluiu serem de difícil compreensão pelos inquiridos, confirmando desta forma os factos anteriormente apontados por Alves (2006). Cumprimos desta forma a fase da revisão e aperfeiçoamento, num contexto o mais próximo possível da realidade, já que foi executado por quatro representantes de outras tantas Associações de Pais.

Na fase final e antes da sua implementação, recorremos a um docente da área de metodologias de investigação, no sentido da validação estatística do questionário.

A construção do desenho do questionário foi executado na aplicação Microsoft Word 2010 e, quando ficou consistente, foi transposto para a sua versão definitiva, de modo a permitir aos inquiridos o seu correto preenchimento. Para a implementação foi utilizada a plataforma disponibilizada pelos Serviços de Tecnologias de Informação e Comunicação da Universidade de Aveiro (STIC).

Com o objetivo de nos proporcionar a obtenção de resposta às questões de investigação, o questionário foi organizado em cinco grupos, com um total de 27 questões, organizadas da seguinte forma:

- **Caracterização do responsável pelo preenchimento do questionário** - composto por três questões fechadas e por uma quarta aberta, que pretendia saber a profissão. Como o próprio nome indica, estas questões procuram caracterizar o responsável pelo preenchimento, quanto à sua idade, ao seu sexo, à sua formação académica e à sua atividade profissional.

- **Caracterização da Associação de Pais** - composto por seis questões. O objetivo deste grupo é a caracterização da entidade, nas vertentes das atividades que desenvolve, o número de alunos que a Associações de Pais representa, o nível de rendimentos que gere, a proveniência desses rendimentos, quais os principais gastos e o número de funcionários remunerados que eventualmente a associação tenha ao seu serviço.
- **Obrigações fiscais** - em duas questões, pretendemos saber quais as obrigações fiscais que a Associações de Pais cumpre ou cumpriu e se atualiza junto da AT a alteração dos seus órgãos sociais.
- **Prestação de contas** - neste grupo organizado, por oito questões, quisemos saber se a Associação de Pais, elabora contas anuais que submete à aprovação da Assembleia-Geral; se essas contas são validadas pelo seu Conselho Fiscal; se organiza a sua contabilidade de acordo com o SNC-ESNL; se está dispensada ou não da sua aplicação; o que pensam das normas de elaboração de contas; quais as dificuldades nessa elaboração; a classificação da importância de dar a conhecer as contas; e procurámos ainda saber qual o impacto do aumento da exigência na apresentação de contas.
- **Normalização contabilística** - neste último grupo, estendido por sete questões, o nosso objetivo é saber se o respondente conhecia o SNC-ESNL; em que medida concorda com a sua aplicação; qual o seu nível de informação sobre o normativo; qual o impacto da sua aplicação na informação financeira produzida pelas Associações de Pais; qual o nível de preparação e conhecimento das Associações de Pais na sua aplicação; qual o nível de interesse dos utilizadores da informação na adoção do normativo; e, por fim, qual a importância para as Associações de Pais da existência de um guião para encontrar respostas e soluções para o cumprimento das suas obrigações.

Nas perguntas apresentadas no questionário, e sempre que consideramos como relevante na obtenção de respostas, selecionamos como interessados na informação financeira das Associações de Pais as seguintes entidades:

- Os associados;
- Os voluntários;
- Os prestadores de donativos (doadores);

- O Estado;
- As entidades que concedem subsídios;
- A comunidade em geral;
- As restantes Associações de Pais;
- Os fornecedores de bens e serviços;

Dessa forma, os inquiridos foram confrontados nas respostas Q19, Q20 e Q26, respetivamente, com a importância, com o impacto e com o interesse, das citadas entidades da informação financeira produzida pela Associação de Pais.

6.2.3. Processo de recolha e análise dos dados

Para a distribuição dos questionários foi contactada a CONFAP, no sentido de através da cedência da sua rede de contactos de correio eletrónico, fazer chegar aos destinatários uma mensagem com o questionário, que foi disponibilizado através de um endereço fornecido na mesma.

A disseminação do questionário à amostra foi feita por correio eletrónico, onde além da apresentação dos objetivos do questionário, estava disponível uma ligação para aceder ao seu preenchimento. Esta ligação esteve disponível entre 30 de julho e 4 de outubro de 2013. Durante este período, foram feitos três reforços de pedido de colaboração no preenchimento. Num primeiro momento, e passadas três semanas após a solicitação, foi feito um reforço do pedido de participação no estudo. O segundo pedido, foi feito no início da segunda quinzena de setembro. No início da última semana do mesmo mês foi feito o último reforço, indicando a data da conclusão do inquérito e apelando para a importância da obtenção de resposta.

A fase de tratamento dos dados foi constituída pelas tarefas de identificação, transcrição e de organização da base de dados, a partir da qual foram os dados tratados e interpretados.

Após o termo do prazo indicado para a conclusão da disponibilização *online* do questionário, em 4 de outubro, procedemos à sistematização do conjunto de respostas gravadas na aplicação de recolha disponibilizada pelos Serviços de Tecnologias de Informação e Comunicação da Universidade de Aveiro.

Quadro II– Número de respostas obtidas

Número de Associações de Pais inquiridas por <i>mail</i>	112
Número de respostas obtidas	69
Percentagem de respostas obtidas	62%

Da análise do *output* pela ferramenta de recolha de dados dos STIC, obtivemos 69 respostas completas, num total de 112 da nossa amostra, o que representa cerca de 62% de respondentes, o que consideramos um bom índice de respostas.

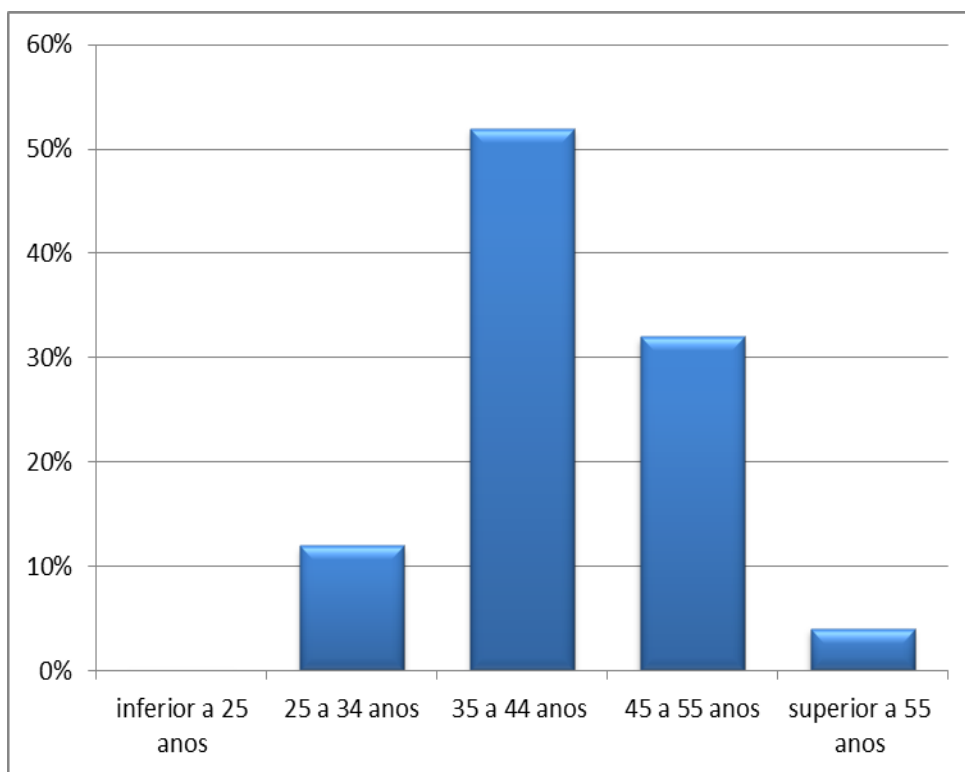
Todos os dados e informações recolhidas a partir do preenchimento do questionário foram objeto de tratamento com recurso ao Microsoft Excel 2010. Este *software* está habilitado à utilização de ferramentas de cálculo, à elaboração de gráficos com base nos dados obtidos, o que possibilita de forma clara evidenciar os dados recolhidos e responder aos objetivos do nosso estudo.

6.3. Apresentação e discussão dos resultados**6.3.1. Caracterização do responsável pelo preenchimento do questionário**

Para a análise das respostas do inquérito, iremos seguir a sequência das perguntas apresentadas, ilustrando sempre que possível, os resultados obtidos através de gráficos.

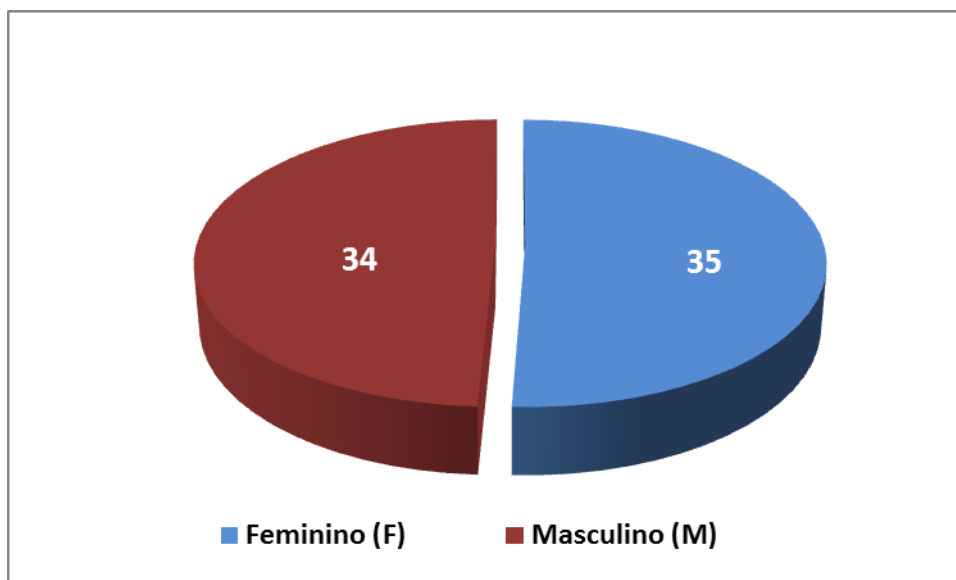
Começamos por analisar a informação recolhida no primeiro grupo de perguntas do questionário cujo objetivo é a caracterização do responsável pelo seu preenchimento.

No que se refere à idade dos respondentes, podemos verificar no Gráfico I que mais de metade dos respondentes, 52% a que correspondem 36 respostas, estão no escalão etário entre os 35 e 44 anos. O segundo escalão que tem mais respondentes é o que se situa entre 45 e 55 anos, com 32%, a que correspondem 22 respostas. Estes dois escalões etários representam 85% das respostas, ou seja, cerca de quatro quintos dos respondentes estão na faixa etária que vai desde os 35 e os 55 anos. Considerando que os educandos terão um percurso escolar no ensino regular de cerca de 12 anos, podemos dizer que os dados nos parecem coerentes com a realidade que conhecemos.

Gráfico I – Idade do respondente

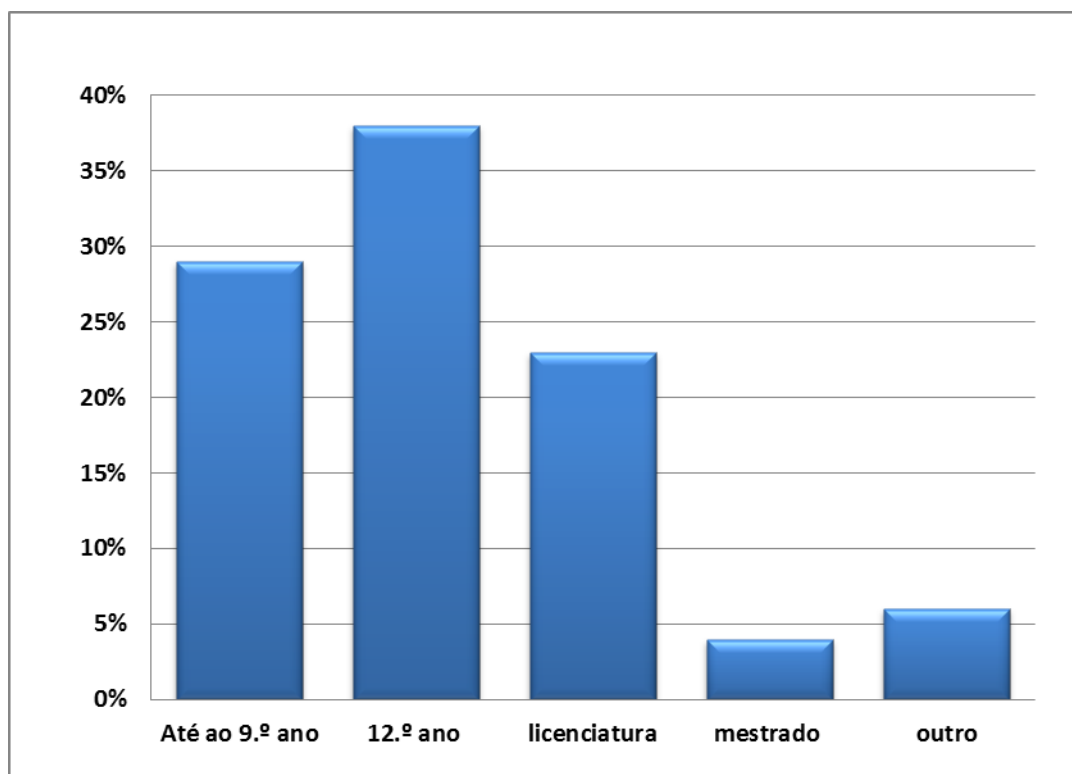
No que respeita à análise dos respondentes por sexo (Gráfico II), existe uma quase igualdade de género nos representantes das Associações de Pais que responderam ao questionário: 35 respondentes são do sexo feminino e 34 são do sexo masculino. Esta igualdade de oportunidades tem uma dimensão marcante, pelo facto de termos solicitado que os respondentes pertencessem a cargos de relevância e de responsabilidade dos órgãos de gestão, entre Presidente da Direção ou do Conselho Executivo, Tesoureiro ou Secretário. Aqui fica vincada a verdadeira escola de democracia, de participação cívica, de exercício de cidadania, de igualdade, que é o movimento associativo de pais, quando em oposição verificamos que para os órgãos de soberania, foi necessário implementar legislação, como a Lei da Paridade, para assegurar de forma coerciva, a representação mínima de um terço de cada um dos sexos.

Gráfico II – Sexo do respondente



A formação académica dos respondentes está apresentada no Gráfico III.

Gráfico III – Formação académica



A maioria dos inquiridos completou o 12º ano de escolaridade, representando 38% dos respondentes, seguido por 29% dos respondentes que possuem formação até ao 9º ano de escolaridade. Para respondentes com formação ao nível do ensino superior, ou seja, com graus de licenciatura e de mestrado, temos 27% de respostas, ou seja, cerca de um terço tem formação ao nível do ensino superior. Quatro respondentes indicaram a opção outro, que verificamos serem três bacharelatos e um doutoramento, reforçando estas respostas o nível de formação superior dos respondentes. Em termos absolutos, verificamos que 23 dos 69 respondentes possuem formação de nível superior.

Em relação às profissões desempenhadas, existe uma elevada diversidade de respostas, com frequência reduzida. Com efeito, encontramos profissões onde a a qualificação não é característica marcante, tais como, metalúrgico, auxiliar de ação educativa, empregado comercial, fotografo, motorista, pintor da construção civil. Verificamos, ainda, a existência de outras profissões com maior exigência de qualificação, como sejam, controlador de qualidade, técnico de vendas, técnico administrativo, secretária, bancário, técnico tributário, piloto da marinha mercante, desenhador técnico e funcionário público. Também estão no conjunto dos respondentes, outras profissões com maior exigência académica, como sejam professores, advogados, técnico de diagnóstico e terapêutica ligados ao ramo farmacêutico, engenheiro, auditor. Existem, igualmente, algumas profissões ligadas à área da contabilidade, como sejam técnicos de contas, empregados de escritório e técnico de contabilidade. No quadro dos respondentes encontramos, também, alguns desempregados, situação que reflete o actual situação da país.

6.3.2. Caracterização da sua Associação de Pais

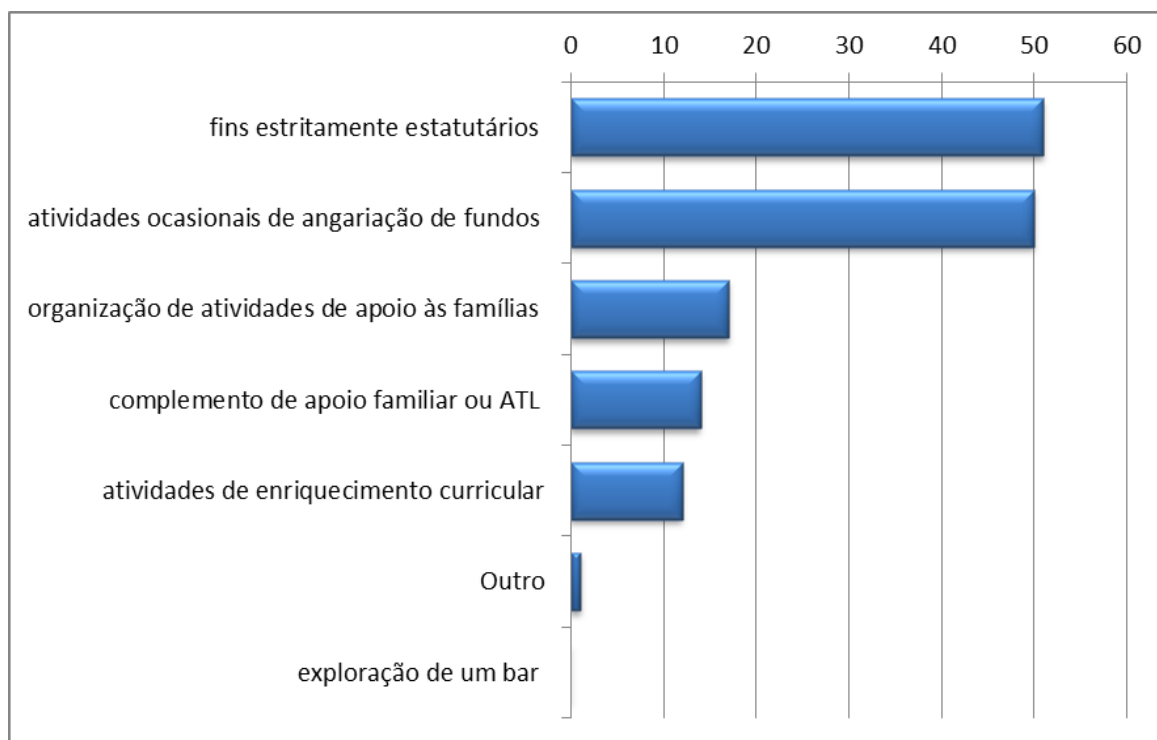
O segundo grupo do questionário, tinha como objetivo a caracterização da Associação de Pais.

Na primeira questão deste grupo (Q5), pretendíamos saber quais as principais atividades desenvolvidas pelas Associações de Pais da nossa amostra. Nesta questão estavam disponíveis sete opções, estando os respondentes obrigados a responder a pelo menos uma atividade.

Como estava prevista a possibilidade da escolha de mais que uma opção para esta resposta, optamos pela análise das respostas absolutas em detrimento da análise percentual, que poderia distorcer a observação imediata dos dados.

Da análise dos dados obtidos em valores absolutos, e que apresentamos no Gráfico IV, sobressai, desde logo, que apenas 51 das Associações de Pais responderam que desenvolvem fins estritamente estatutários, o que nos permite concluir que 18 das Associações de Pais não estão dedicadas aos fins para que estatutariamente e legalmente foram constituídas e à matriz da sua existência legal.

Gráfico IV – Atividades desenvolvidas

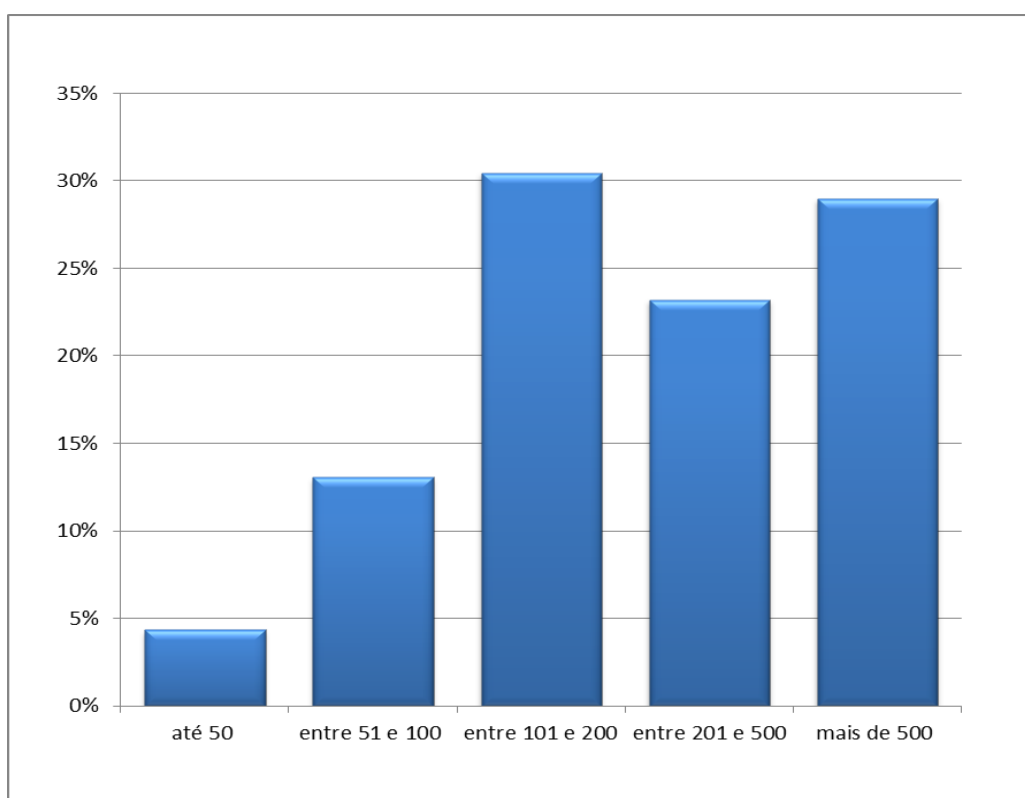


Outro facto, que é importante dar relevo, até pelo enquadramento fiscal já abordado, é que 50 das 69 Associações de Pais desenvolvem atividades ocasionais de angariação de fundos, que é a segunda atividade desenvolvida pelas entidades. Destaque também, para as Associações de Pais que organizam atividades de apoio às famílias, no total de 17, para as exploram CAF ou ATL, no total de 14 e ainda para as desenvolvem AEC, no total de 12. Nenhuma das respondentes tem a seu cargo a exploração de bar.

Da análise destes dados, verificamos que um número significativo de Associações de Pais desenvolve atividades acessórias, diferentes da matriz do seu objeto social e estatutário, numa manifestação clara, da importância das entidades para as comunidades onde se encontram inseridas, suprimindo algumas carências, que o Estado deveria colmatar dentro da sua função social e que constitucionalmente lhe estão atribuídas.

É importante também realçar, que o número das Associações de Pais que declara que se dedica a fins estritamente estatutários (51 respostas) é idêntico àquele que reflete o desenvolvimento de atividades ocasionais de angariação de fundos, com 50 respostas. A importância deste destaque está no facto das Associações de Pais, enquanto sujeitos passivos de impostos, não beneficiarem do conjunto de isenções fiscais, atribuídas às restantes entidades do setor não lucrativo, colocando-as na esfera da tributação. Enquanto desenvolvem fins estritamente estatutários, os seus rendimentos derivam de quotizações, que são excluídas de tributação; já desenvolvendo atividades acessórias, serão alvo de tributação.

Gráfico V – Número de alunos que a Associações de Pais representa



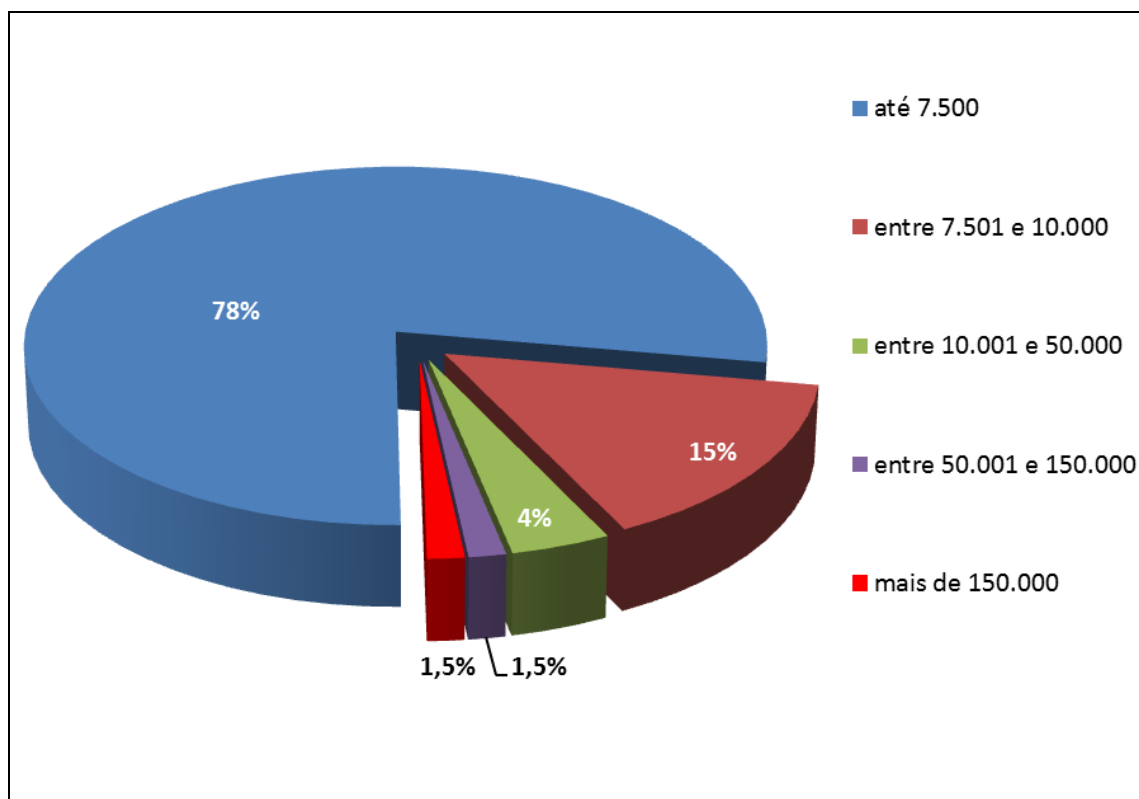
Com a pergunta colocada às Associações de Pais sobre o número de alunos que a Associações de Pais representa, o nosso objetivo era determinar a dimensão da escola que a Associação de Pais representa. No Gráfico V podemos constatar que a maioria das Associações de Pais representa entre 101 e 200 alunos, a que corresponde 31%. Logo seguida pelas Associações de Pais que representam mais de 500 alunos, com 29%. Em

termos de valores absolutos, para o primeiro caso temos 21 Associações de Pais e para o segundo caso, 20 entidades.

Importa aqui salientar a agregação e o reordenamento da rede escolar, onde o encerramento de escolas de pequena dimensão têm sido fatores determinantes para que estejam representadas apenas 3 escolas no primeiro escalão e 9 para o segundo. A análise destes dados pode ser vista ainda na perspetiva da organização local das associações. Por formação histórica, as Associações de Pais constituem-se ao nível das unidades orgânicas básicas, escolas ou jardins de infância. Recentemente, com a reorganização da rede escolar, surgiram também agregações de Associações de Pais, que se fundiram ao nível de agrupamento. Em termos de visão estratégica, a CONFAP e também as estruturas intermédias não advogam este tipo de representação concentrada, considerando que os direitos e deveres dos pais devem assentar as representações ao nível dos estabelecimentos de ensino, e não das sedes dos agrupamentos.

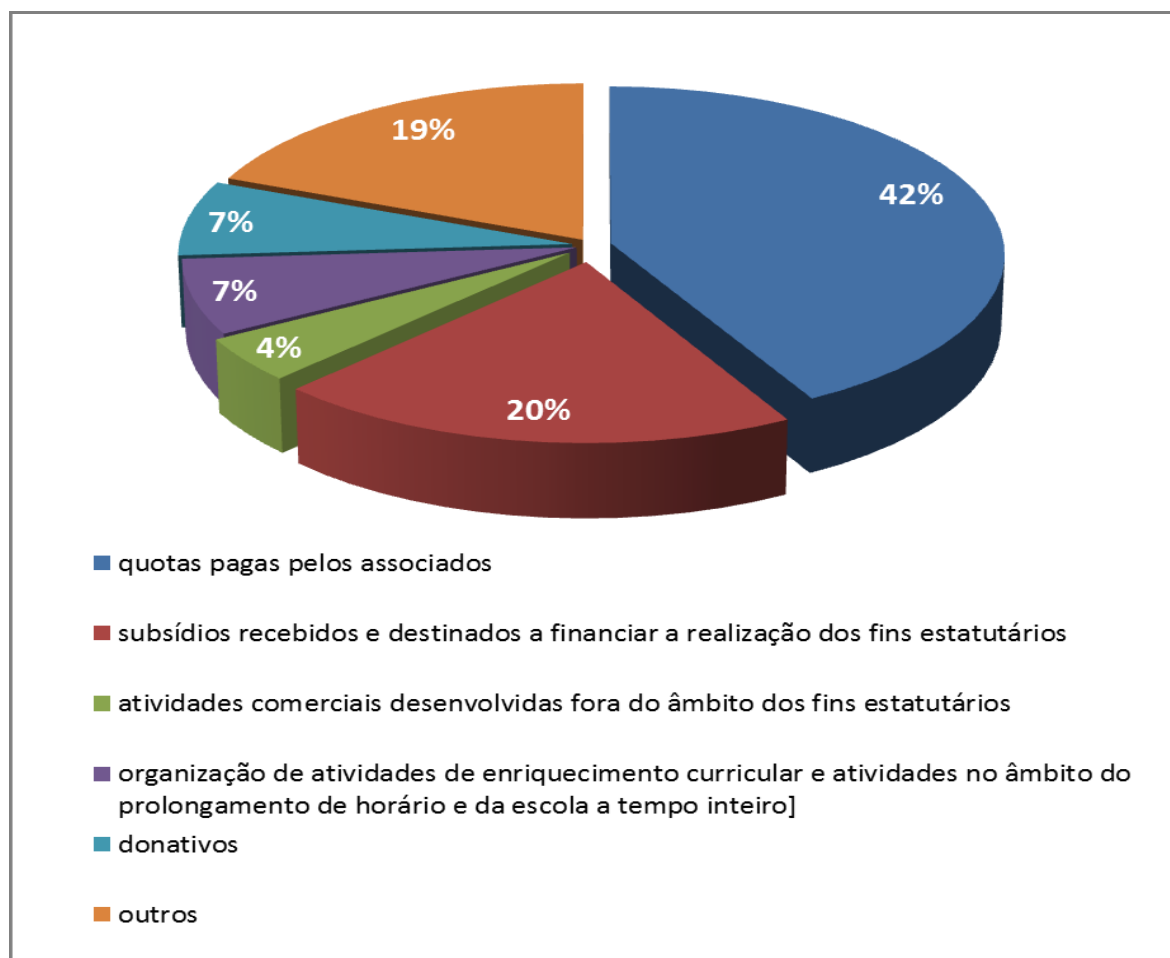
Relativamente ao nível de rendimentos anuais que as Associações de Pais gerem (*cf.* Gráfico VI), verificamos que a grande maioria, 78% das respondentes, gere rendimentos até cerca de 7.500 euros, 15% auferem rendimentos entre os 7.501 e os 10.000 euros. Apenas uma entidade tem rendimentos superiores a 150.000 euros, outra com rendimentos entre os 50.001 e os 150.000 euros, 3 têm rendimentos entre 10.001 e 50.000 euros e, por fim, 10 associações gerem rendimentos acima dos 7.501 e até 10.000 euros. Analisando com mais pormenor os dados, verificamos que a associação que gere o maior volume de rendimentos tem origem numa escola com mais de 500 alunos. Detalhando mais em pormenor a resposta desta Associação de Pais, verificamos que esta organizava atividades de apoio às famílias e atividades de complemento de apoio familiar ou ATL. A sua principal fonte de rendimentos situava-se exatamente no desenvolvimento dessas mesmas atividades, seguida de subsídios recebidos e, por último, em quotas dos associados. Os principais gastos estão relacionados com o pessoal, seguidos dos que derivam das atividades desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários e, por fim, com gastos da atividade estatutária. Para concluir, podemos ainda verificar que esta associação tem ao seu serviço 9 funcionários. Esta associação, configura-se com uma exceção no quadro das Associações de Pais respondentes, porquanto a análise deste gráfico permite-nos concluir que, na sua maioria, as Associações de Pais, gerem valores de pouca expressão.

Gráfico VI – Nível de rendimentos anuais que a Associações de Pais gere



Quando pretendemos analisar a principal fonte de rendimento das Associações de Pais da amostra (Gráfico VII), ficamos a saber que para 42% das respondentes, a sua principal fonte de rendimento são as quotas dos associados. De seguida, temos que para 20 e 19% das entidades, a sua principal fonte rendimentos está, respetivamente, em subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários e em outros. Numa análise detalhada dos dados obtidos, foi possível verificar que esses “outros” correspondem a 9 registos em que foram dadas respostas, tais como “festas na escola”, “feirinhas”, “festas de final de período”, “rifas em épocas festivas”, o que em termos de enquadramento, e como evidenciam 3 desses registos, são atividades ocasionais de angariação de fundos. Com valores pouco expressivos, comparativamente aos evidenciados, estão os rendimentos de atividades comerciais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, organização de atividades de enriquecimento curricular e atividades no âmbito do prolongamento de horário e da escola a tempo inteiro e donativos.

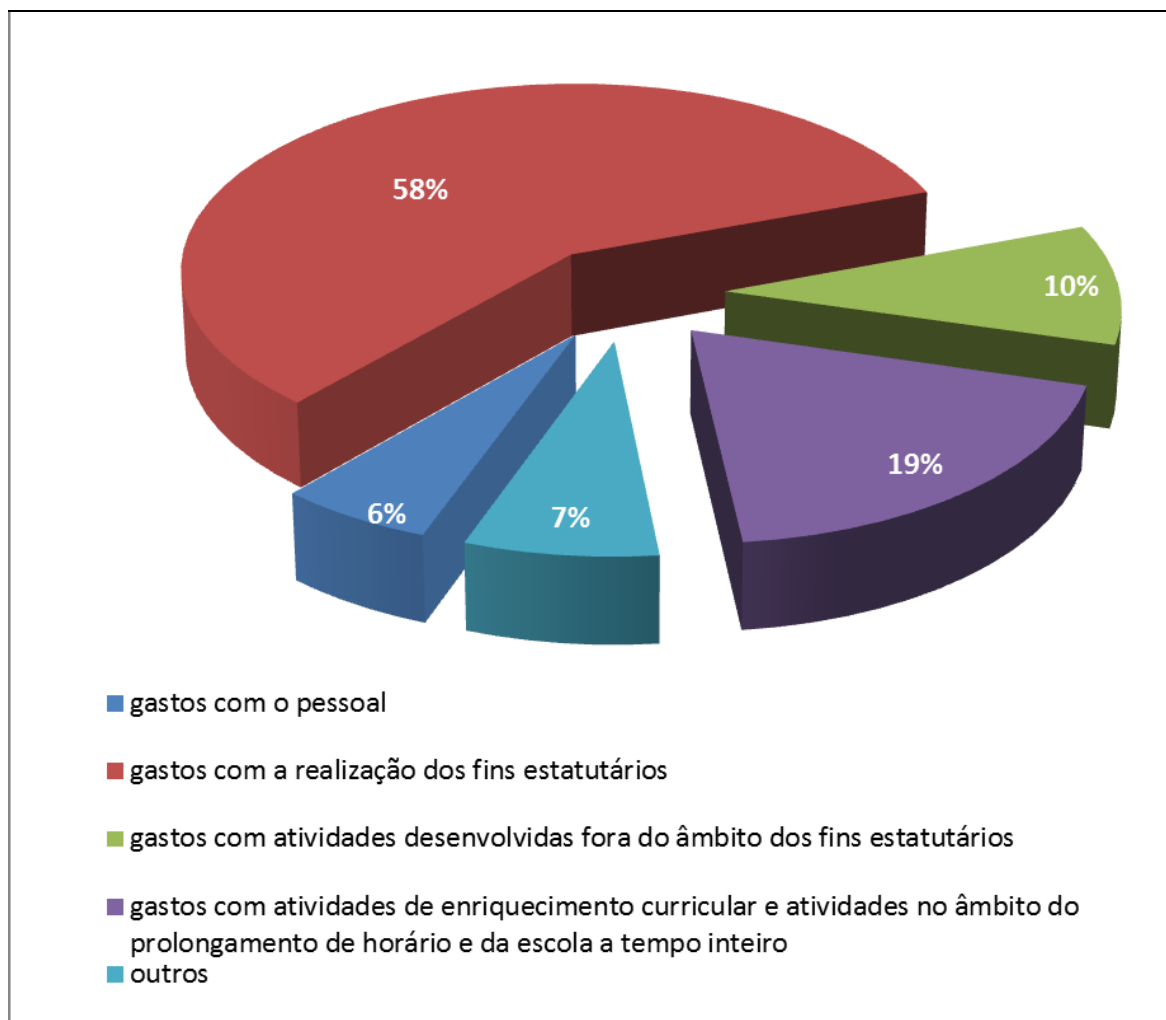
Gráfico VII – Principal fonte de rendimentos



A informação sobre a principal natureza dos gastos das Associações de Pais é apresentada no Gráfico VIII.

Cerca de 60% das associações indicam que o seu principal gasto está diretamente relacionado com a realização dos fins estatutários e 19% referem gastos com atividades de enriquecimento curricular e atividades no âmbito do prolongamento de horário e da escola a tempo inteiro. Residualmente, 10% afirma que esses gastos são canalizados para atividades desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, 7% indicam que o seu principal gasto é com o pessoal e 6% com despesas de ordem diversa, tais como encargos com transportes, apoio a atividades letivas, ofertas de Natal e eventos de final de ano letivo.

Gráfico VIII – Principais gastos da Associações de Pais



Na questão 10, pretendíamos saber o número de funcionários remunerados que a Associação de Pais tem ao seu serviço, quando aplicável. Esta pergunta recolheu apenas 5 respostas positivas, o que revela uma percentagem de 7,25%, das 69 Associações de Pais respondentes. Este valor mostra que um número muito reduzido de organizações tem funcionários ao seu serviço, o que revela a falta de propensão para contratar, o que tem relação direta com o carácter efémero dos dirigentes nas entidades, que não lhes permite firmarem compromissos com implicações futuras. O total de funcionários contratados ascende a 17, sendo que das 5 respostas positivas foi possível observar que a associação que mais funcionários tem ao seu serviço apresenta 9, outra tem 3, uma outra 2 e as restantes duas têm um funcionário cada uma.

6.3.3. Obrigações fiscais

O terceiro grupo de questões tinha como objetivo aferir o cumprimento das obrigações de índole fiscal por parte das Associações de Pais

A primeira questão deste grupo pretendia saber que obrigações fiscais a Associação de Pais cumpriu ou cumpre. As possibilidades disponibilizadas para resposta passavam pela entrega das seguintes declarações:

- Início de atividade;
- Rendimentos modelo 22 de IRC;
- Modelo 10 referente a rendimentos de trabalho;
- Mensal de remunerações;
- Modelo 25 referente a donativos recebidos;
- Periódica de IVA.

Esta questão era rematada com uma pergunta aberta, denominada de “outra”, onde os inquiridos poderiam fazer a inscrição referente ao cumprimento de uma obrigação fiscal diferente das listadas.

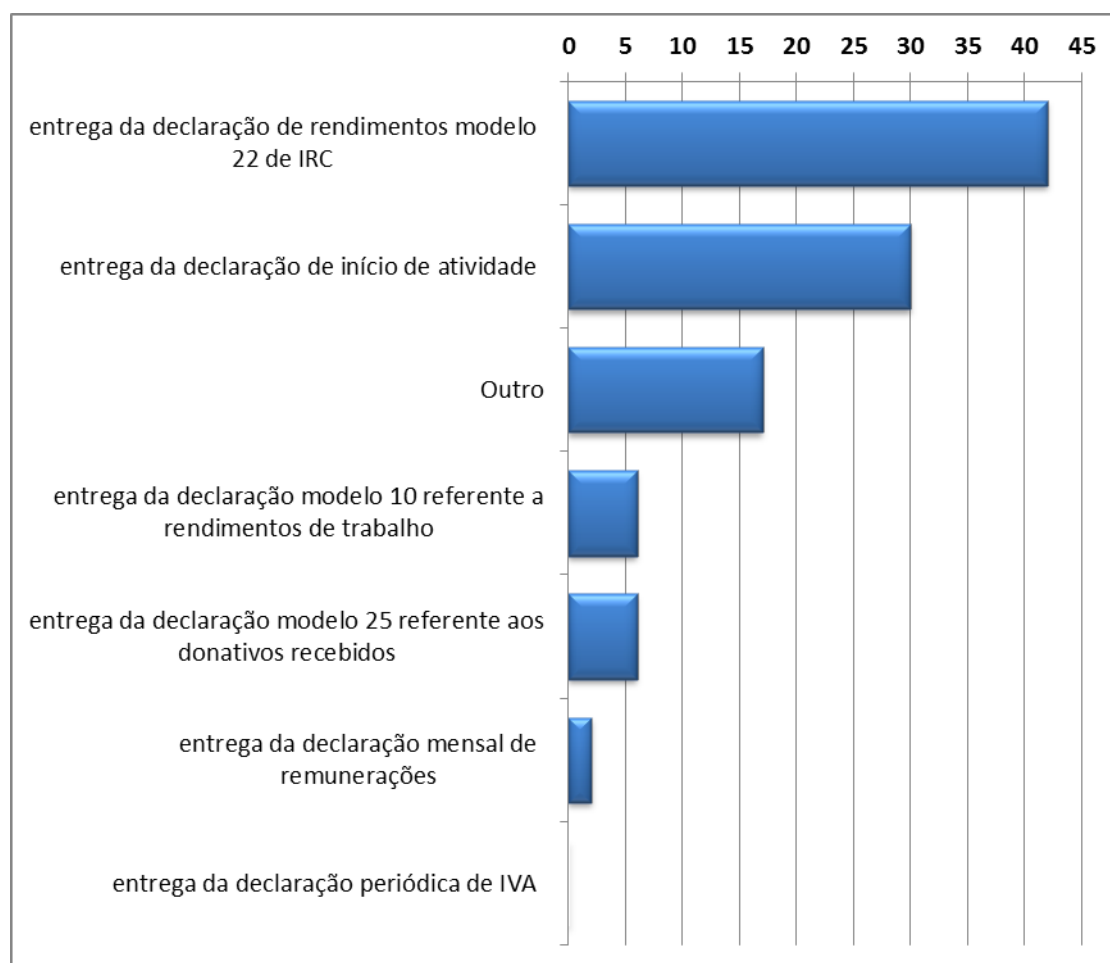
No Gráfico IX verificamos que apenas 61% das respondentes fizeram a entrega da declaração de rendimentos modelo 22 e que nenhuma delas entregaram declarações periódicas de IVA. A percentagem das organizações que entregaram declaração modelo 25 referente a donativos recebidos e modelo 10 de remunerações é idêntica, situa-se em apenas 9%. Importa destacar a percentagem das Associações de Pais que entregaram declaração de rendimentos modelo 22, pela razão que todas estão obrigadas a fazer a sua entrega, nem que seja sem valores, ou como usualmente dizemos “a zeros”. Ou seja, cerca de 40% não fizeram a entrega da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, que desde 2012 passou a ser de submissão obrigatória.

Foram recebidas 17 respostas na opção “outra”, que na sua maioria exprimiam que não tinham cumprido qualquer destas obrigações, com exceção de uma resposta que indicou

a opção “isenta”. No seu conjunto, estas 17 respostas representam cerca de 25% da amostra.

Os resultados obtidos nesta resposta são sintomáticos da ideia de desobrigação do cumprimento de algumas obrigações por parte destas entidades. Confirma, ainda, a especificação do problema, que esteve subjacente à formulação desta investigação.

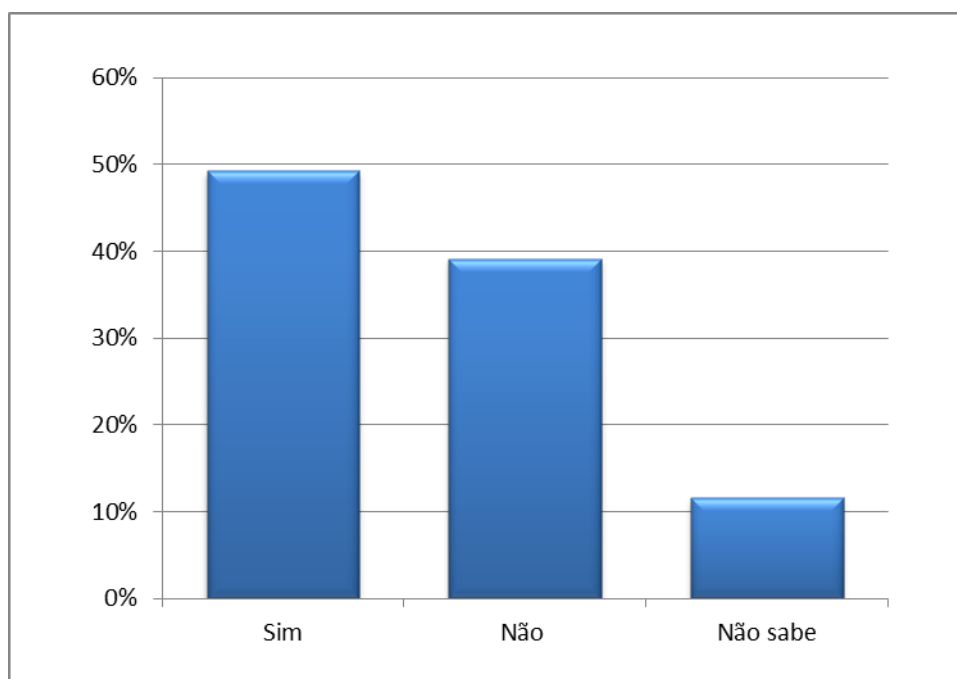
Gráfico IX– Cumprimento das obrigações fiscais



À pergunta “Quando, por força de eleições, são alterados os elementos constituintes dos órgãos sociais, a Associação comunica, no prazo de 15 dias, essa alteração à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)?” foi possível saber que apenas menos de metade (49%), das respondentes cumprem esta formalidade (*cf.* Gráfico X). Esta comunicação resulta da obrigação da declaração de alterações a que se refere o artigo 117.º do CIRC, na alínea a) do n.º 1. Podemos daqui inferir que esta obrigação fiscal, que passa pela simples declaração de alterações dos elementos que compõem os órgãos sociais, não é cumprida por 39% das respondentes. O que nos leva a concluir que mais uma vez por

desconhecimento, não é executada esta comunicação, que resulta de uma obrigação prevista na legislação fiscal. Realce ainda para os 12% das respostas que indicam não saberem se essa obrigação é cumprida. A título de curiosidade, a Associação de Pais que aufer o maior volume de rendimentos, ou seja, a única que ultrapassa a barreira dos 150.000 euros, não cumpre esta obrigação.

Gráfico X – Obrigações declarativas



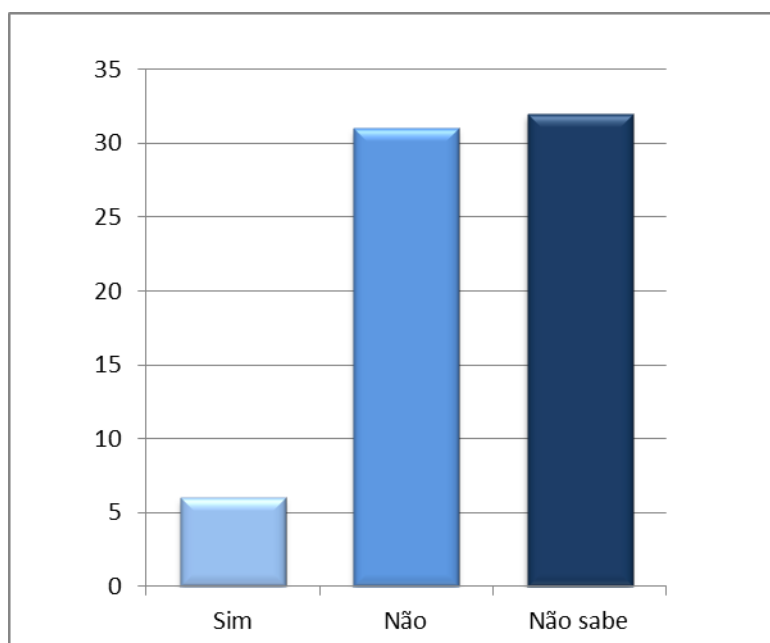
6.3.4. Prestação de Contas

Na questão 13, pretendíamos saber se “A sua Associação de Pais elabora contas anuais que submete à aprovação da Assembleia Geral?”. O resultado expresso no questionário obteve o pleno de respostas “Sim”, pelo que todas as Associações de Pais responderam positivamente, submetendo a sua prestação de contas aos associados. A prestação de contas aos associados, por parte do órgão executivo de uma associação, é uma das principais obrigações que está prevista nos Estatutos das Associações de Pais. Já que no que refere à validação das contas pelo órgão fiscalizador, o Conselho Fiscal, o resultado não colheu a totalidade das respostas positivas. Apenas 91% das Associações de Pais cumpre esse formalismo, 7% assumem que não o cumprem e uma única Associação de Pais manifesta que desconhece se esse procedimento é cumprido. Apontamos aqui alguma falta de rigor, na medida em que aquele órgão tem uma função de fiscalização interna da associação, designadamente verificar e dar parecer sobre

contas a submeter à aprovação dos associados. O parecer é uma exigência elementar estatutária necessária à legalidade do ato de prestação de contas, determinante na atribuição de credibilidade às contas. Fica, também em nosso entender, posta em causa a função deste órgão, que devia beneficiar de independência dos restantes, no cumprimento da sua missão.

A pergunta seguinte, identificada como Q15, era “A sua Associação de Pais organiza a contabilidade de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (SNC-ESNL)?”. Graficamente os resultados obtidos, foram distribuídos da seguinte forma (*cf.* Gráfico XI):

Gráfico XI – Organização contabilística de acordo com o SNC-ESNL



Os resultados obtidos indicam que apenas 6 das Associações de Pais respondentes declaram organizar a sua contabilidade de acordo com o SNC-ESNL; 31 não a organizam de acordo com o normativo e 32 não sabem responder. Deste resultado teremos de dar relevo ao número de respostas que não sabe em que termos é organizada a sua contabilidade, que se configura como a resposta que obteve mais incidências e que representa mais de 46% da amostra. É importante salientar a importância destas respostas, já que nesta altura do ano as Associações de Pais já deveriam ter apresentado contas de acordo com o SNC-ESNL, ou então, no regime de caixa se dispensadas da aplicação do normativo. Curiosamente, a única Associação de Pais que declara ter um valor superior a 150.000 euros de rendimento, inclui-se nas respostas

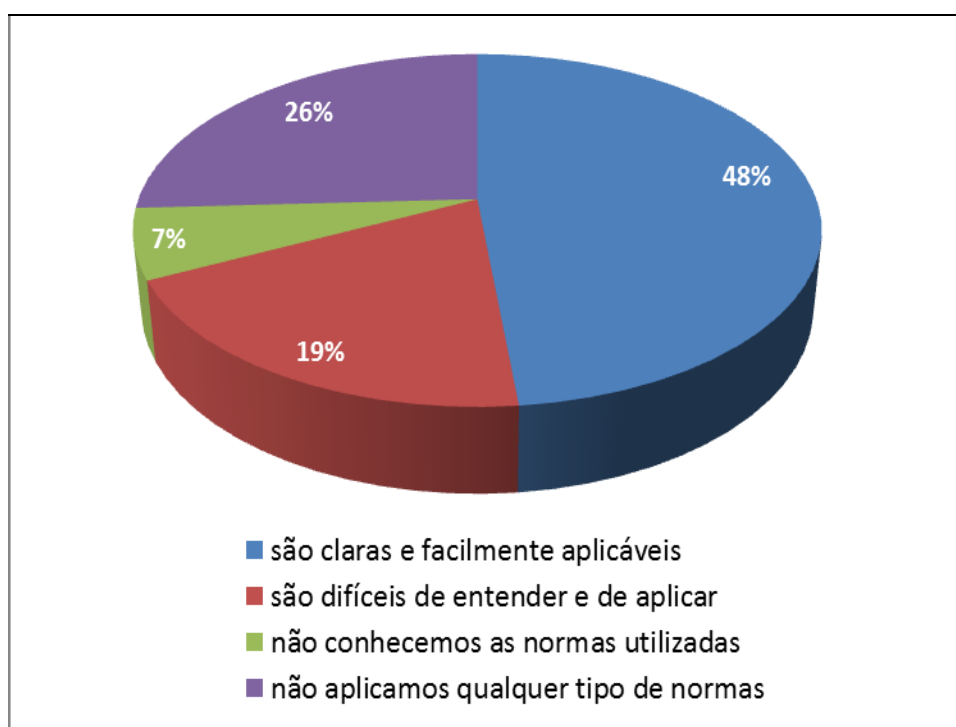
negativas. Pensamos que as alterações são de tal forma significativas, que não deveriam ter passado despercebidas aos responsáveis da gestão das associações, o que nos leva a pensar que os preceitos do normativo não devem ter estado na origem da preparação das demonstrações financeiras dessas entidades.

Para todos os que indicaram como resposta não, estaria disponível a questão 17. Para os restantes, que dessem respostas diferentes, responderiam à questão 16, que não estaria consequentemente disponível para resposta aos primeiros.

Assim, para as respostas negativas, no total de 32 respostas, pretendíamos saber se as normas utilizadas na elaboração das contas da sua Associação de Pais:

- São claras e facilmente aplicáveis;
- São difíceis de entender e de aplicar;
- Não conhecem as normas utilizadas;
- Não aplicam qualquer tipo de normas.

Gráfico XII – Opinião sobre as norma utilizadas na elaboração das contas das Associações de Pais

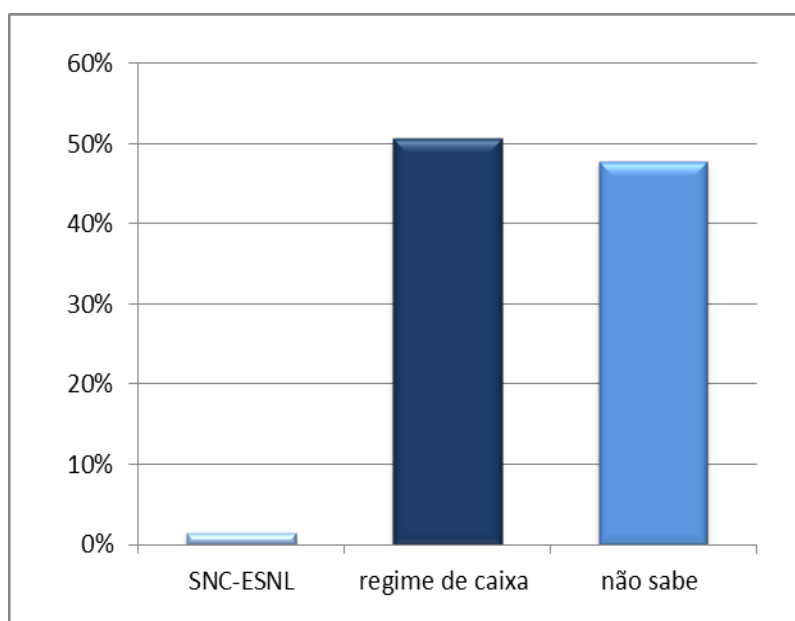


A análise deste gráfico refere-se aos 32 respondentes que declaram não saber se a organização contabilística da sua Associação de Pais é feita de acordo com o SNC-

ESNL. Uma grande parte (48%) das respostas apontam para que as normas utilizadas na elaboração das contas são claras e facilmente aplicáveis. De realçar, ainda, que das 32 Associações de Pais respondentes que não aplica o SNC-ESNL, 26% assume que não aplica qualquer tipo de normas e apenas 19% das Associações de Pais declara que são normas difíceis de entender e de aplicar. A minoria, 7%, assinala que não conhece as normas utilizadas. É de salientar a relevância das respostas apresentadas, visto que resultam de respondentes que não sabem responder se a sua Associações de Pais faz a organização contabilística de acordo com o SNC-ESNL, mas paradoxalmente, consideram aplicar normas claras e facilmente aplicáveis. Outra parte significativa não aplica qualquer tipo de normas ou, então, não conhecem as normas utilizadas. Em conclusão, todos estes respondentes organizam as suas contas fora das regras do novo normativo contabilístico.

Para quem teria de responder à questão 17, e que são as restantes 37 Associações de Pais respondentes que deram uma resposta diferente de não, demos a saber que o SNC-ESNL estabelece como limite para a sua adoção obrigatória o total de 150.000 euros de rendimentos, sendo que, para valores iguais ou inferiores a deste valor, as entidades ficam dispensadas da sua aplicação, ficando neste caso obrigadas a adotar o regime de caixa. Perante estes dados pretendemos saber qual o enquadramento contabilístico das Associações de Pais inquiridas, obtendo os dados expressos no Gráfico XIII.

Gráfico XIII – Opinião sobre o enquadramento perante o SNC-ESNL



A maioria dos respondentes (51%) indicou que se situavam no regime de caixa. Apesar da fundamentação apresentada na resposta, 48% não conseguiram fazer esse enquadramento. É de sublinhar e dar o devido destaque ao número de respostas que não se identificam com nenhuma das opções, apontando para a falta de sensibilização dos dirigentes das associações, sobre questões de ordem técnico-contabilística.

Ainda no grupo das questões relacionadas com a prestação de contas, na questão 18 pretendemos aferir o nível das dificuldades na elaboração das contas da Associações de Pais, considerando os seguintes fatores:

- Encontrar normas contabilísticas;
- Entender o conteúdo das normas;
- Encontrar regras de apresentação e divulgação.

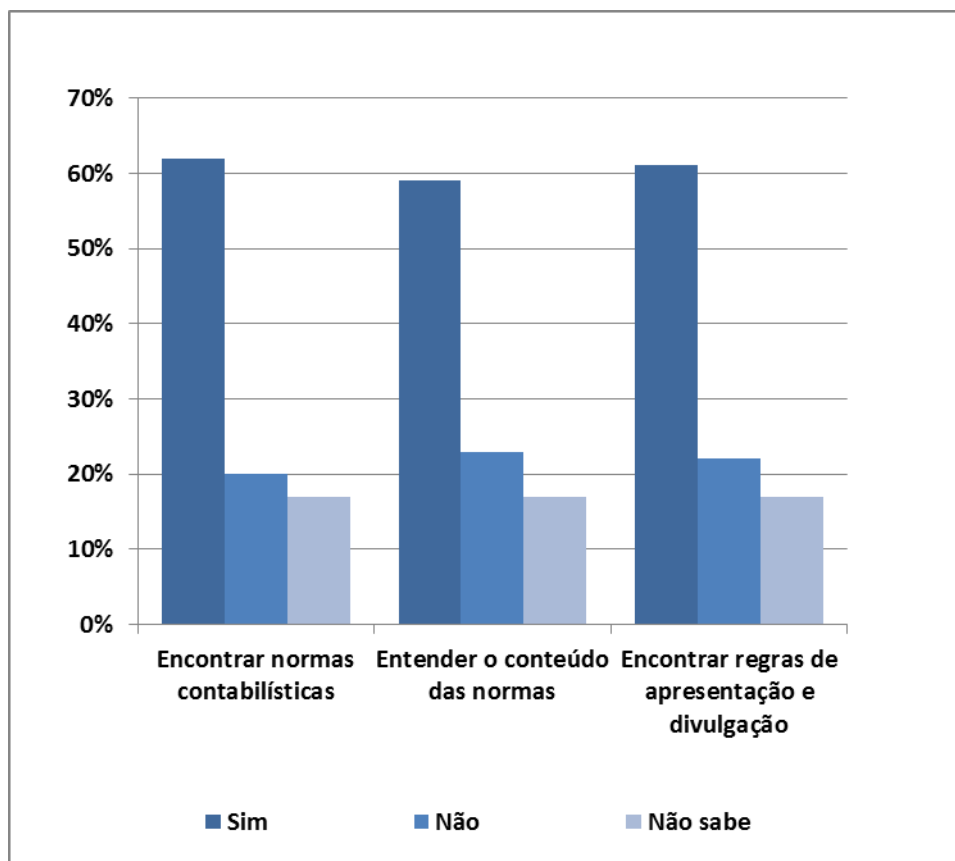
Conforme é possível verificar no Gráfico XIV, a maioria das respostas evidenciou dificuldades nas três variáveis colocadas a escrutínio, expressas com valores superiores ou próximos de 60% em todas elas. As respostas que expressam que não encontram dificuldades, situam-se nos 20% e as que exprimem não saber situam-se abaixo dos 20%. Esta questão veio mais uma vez comprovar a dificuldade dos dirigentes no cumprimento das obrigações contabilísticas, pela ausência do domínio de conhecimentos contabilísticos e pela falta de recursos para recorrer ao apoio de técnicos especializados que os possam aconselhar. Fica também verificada a nossa convicção sobre o facto destas entidades não terem conhecimento do conteúdo de normas contabilísticas e da dificuldade em as conseguirem interpretar.

Na questão seguinte, foi nossa pretensão saber a importância que as Associações de Pais atribuem a dar a conhecer as contas aprovadas a várias entidades com quem se relacionam, tendo por base as entidades que identificámos na apresentação do tema, e no ponto 6.2.1. na caracterização do instrumento de recolha de dados.

Da análise das respostas obtidas (*cf.* Gráfico XV), podemos destacar a importância que os inquiridos dão á prestação de contas aos seus associados, que colhe 75% das respostas. Em sentido contrário, embora não em valores tão marcantes, desvalorizam os fornecedores como interessados em serem conhecedores dessas contas. Realce

também à desvalorização do interesse em dar a conhecer essas contas ao Estado, aos prestadores de donativos e às restantes entidades.

Gráfico XIV– Dificuldades na elaboração de contas

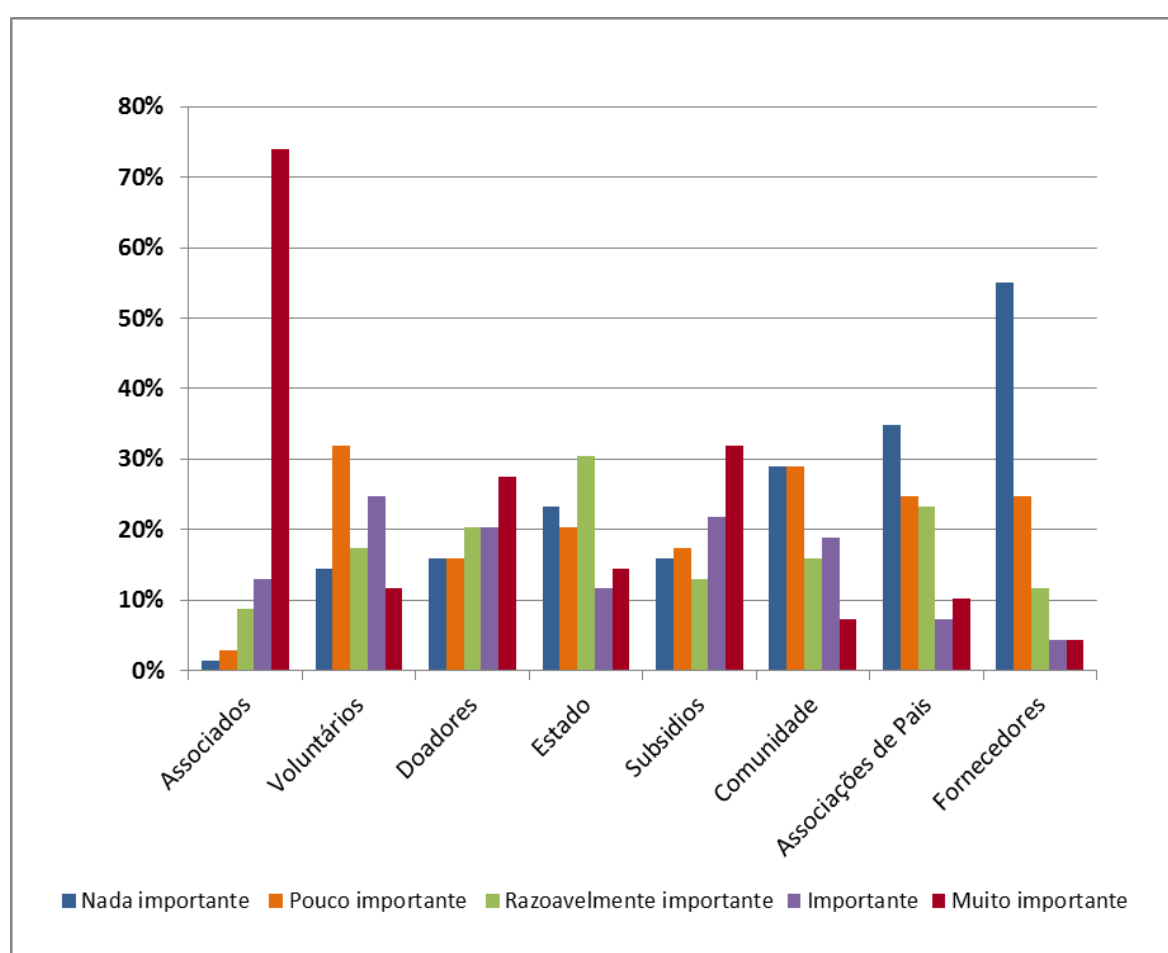


Dando relevo principalmente às maiores percentagens de respostas obtidas por cada grupo de interessados, podemos resumir esta forma os resultados:

- Nas respostas é dada indiscutível importância em dar a conhecer as contas aos associados, com 75% de respostas;
- É dada pouca relevância à importância de as dar a conhecer aos voluntários, sendo pouco importante para cerca de 32% dos respondentes;
- Para os prestadores de donativos, a observação que recolhe a maior fatia das respostas é muito importante, com escassos 28%;
- O Estado recolhe 30% de respostas com razoavelmente importante;
- Os doadores de subsídios são reconhecidos como importantes em dar a conhecer as contas, com 32% das respostas;

- À comunidade não é reconhecida grande importância, tendo recolhido 29% em duas observações, nada importante e pouco importante.
- Às restantes Associações de Pais é negada a importância em conhecerem as contas, recebendo 35% das respostas;
- Por fim, os fornecedores recebem também cerca de 55% de respostas, considerando nada importante esse conhecimento.

Gráfico XV – Importância em dar a conhecer as contas



Fica aqui bem patente o desfasamento, entre o sentimento dos respondentes e o interesse da sociedade em geral, sobre a possibilidade de conhecer como são geridos os recursos colocados à disposição das organizações. Por outro lado, não é valorizado, por exemplo, o papel dos voluntários, das entidades que concedem subsídios e dos prestadores de donativos, que se perfilam como interessados na necessidade do

conhecimento da prestação de contas, que lhes permita manter um grau de confiança na continuidade do seu apoio. É notória, também, que não foi dada a devida pertinência à necessidade de satisfazer os utilizadores, no que se refere ao conhecimento de contas aprovadas.

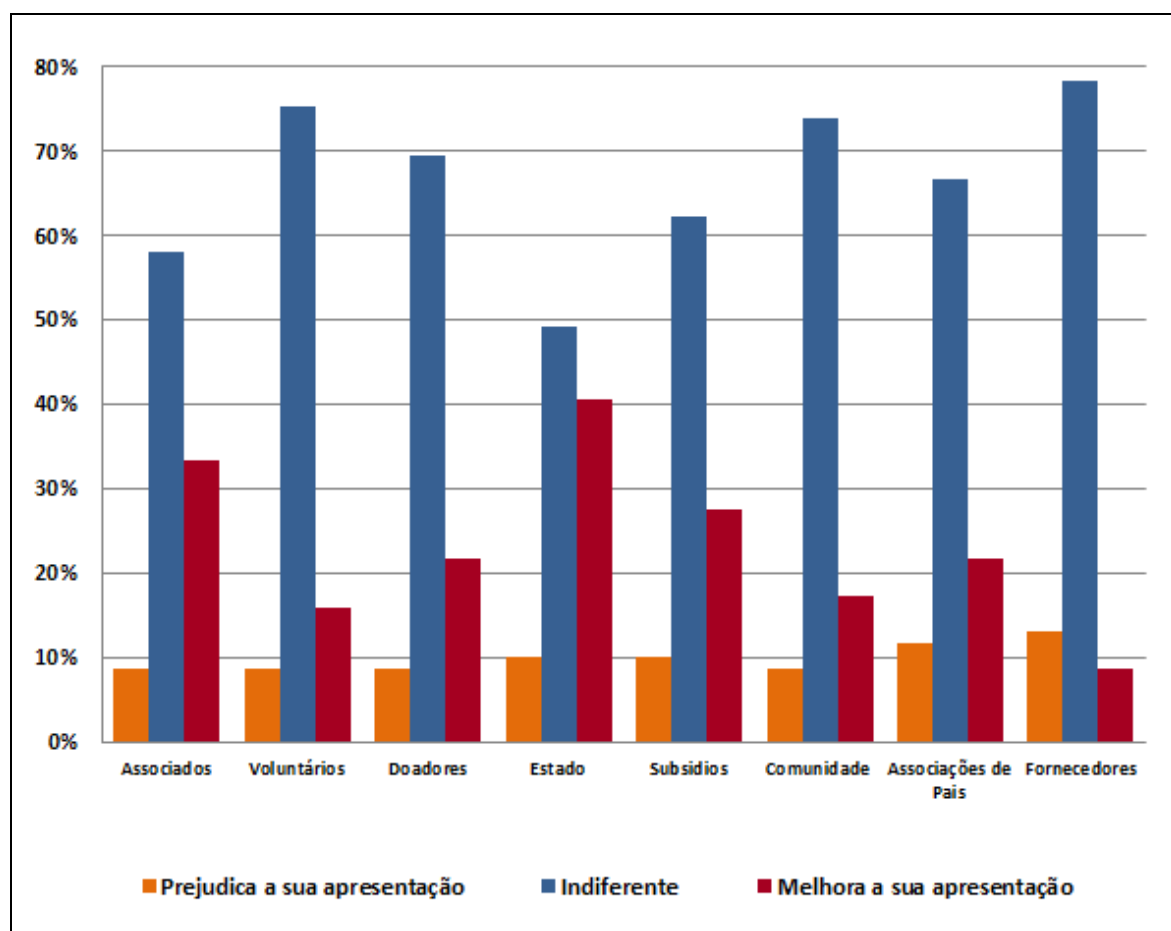
Ainda considerando as mesmas entidades da questão anterior, interrogamos sobre o impacto que um aumento das exigências na apresentação de contas pode ter sobre as mesmas entidades (*cf.* Gráfico XVI).

Nesta questão os respondentes, desvalorizam de forma clara que o aumento da exigência na apresentação das contas das Associações de Pais tenha impacto junto das entidades referidas. A esmagadora maioria das respostas indicam que esse aumento de exigência é indiferente para as entidades citadas. Uma minoria que ronda os 10% considera que esse aumento vai prejudicar a sua apresentação. Realce para os valores imputados ao interesse do Estado, que revela o valor mais baixo no que se refere à indiferença e recolhe a maior fatia no que diz respeito à melhoria da sua apresentação. Claramente não reconhecem a importância de assegurar uma informação transparente, adequada às necessidades e aos interesses dos utilizadores.

Em termos globais, à pergunta sobre qual o impacto do aumento da exigência na apresentação de contas, verificamos que a maior tendência das respostas, sendo mesmo a dominante, apontam na indiferença quanto a esse impacto para todos os grupos de interessados.

Os valores mais elevados verificam-se em relação aos fornecedores, aos voluntários e à comunidade, com respetivamente 78%, 75% e 73%. De seguida surgem as restantes Associações de Pais com 72%. Sobre a possibilidade de melhorar a apresentação, recolhe o Estado cerca de 40% de respostas, os associados 33% e os doadores de subsídios 28%. Considerando que prejudica a sua apresentação, as respostas revelam valores insignificantes, cabendo aos fornecedores 13%, às restantes Associações de Pais 12% e aos doadores de subsídios cerca de 10%.

Gráfico XVI – Impacto do aumento da exigência na apresentação de contas

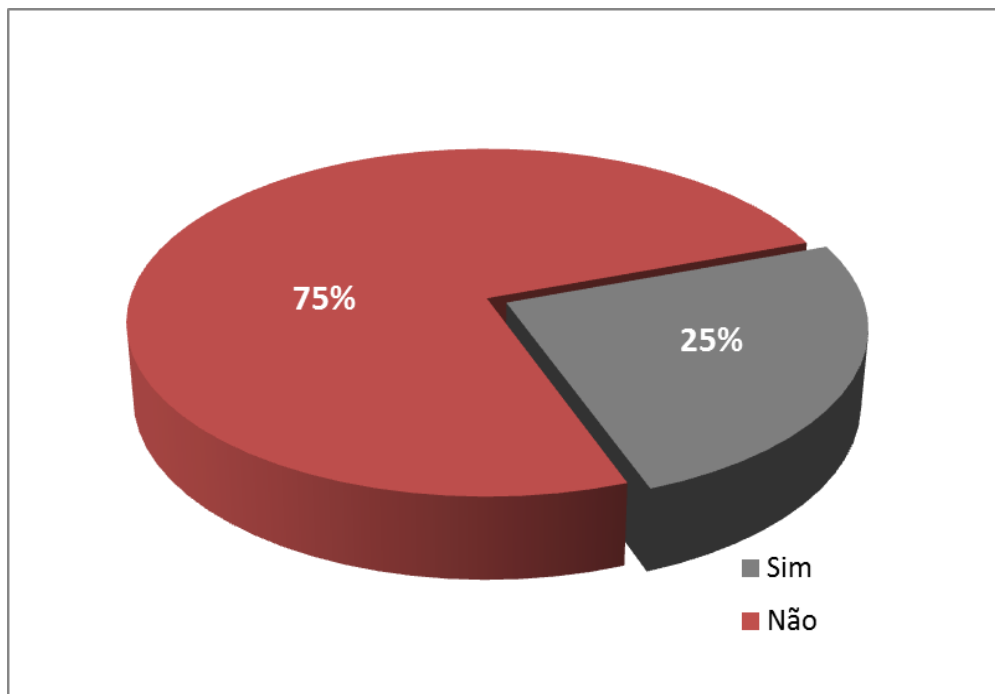


6.3.5. Normalização Contabilística

O grupo final, referente à normalização contabilística, abre com a pergunta Q.21 “Conhece o novo Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (SNC-ESNL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, a partir de 1 de janeiro de 2012?”.

A resposta é verdadeiramente reveladora do desconhecimento sobre o SNC-ESNL, já que 75%, ou seja 52 em 69 respondentes da nossa amostra, afirmam desconhecer o normativo. Fica já aqui bem expresso um dos pressupostos que levaram à preparação do nosso estudo, já que as organizações inquiridas não se mostram sequer conhecedoras do novo normativo, quanto mais sensibilizadas para a sua sujeição ao mesmo.

Gráfico XVII – Conhecimento sobre o SNC-ESNL



No gráfico XVII, poderemos verificar que 75% dos respondentes afirmam não conhecer o SNC-ESNL, representando 52 respostas, os quais por não serem relevantes para as perguntas seguintes, serão remetidos para a pergunta final, Q27. Os 17 respondentes que afirmam conhecer aquele normativo, representando os restantes 25%, terão as suas respostas alvo de análise nas questões Q22, Q23, Q24 e Q25. Importa agora, pela sua relevância, analisar as respostas daqueles que conhecem o SNC-ESNL, considerando que só estes poderão dar uma visão concreta sobre as quatro questões seguintes e que estão centradas no conhecimento e na sua aplicação.

Perante a pergunta sobre se concorda com o normativo aplicável às entidades do setor não lucrativo (SNC-ESNL), foram colocados cinco possibilidades de resposta, desde o discordo totalmente, até ao concordo totalmente.

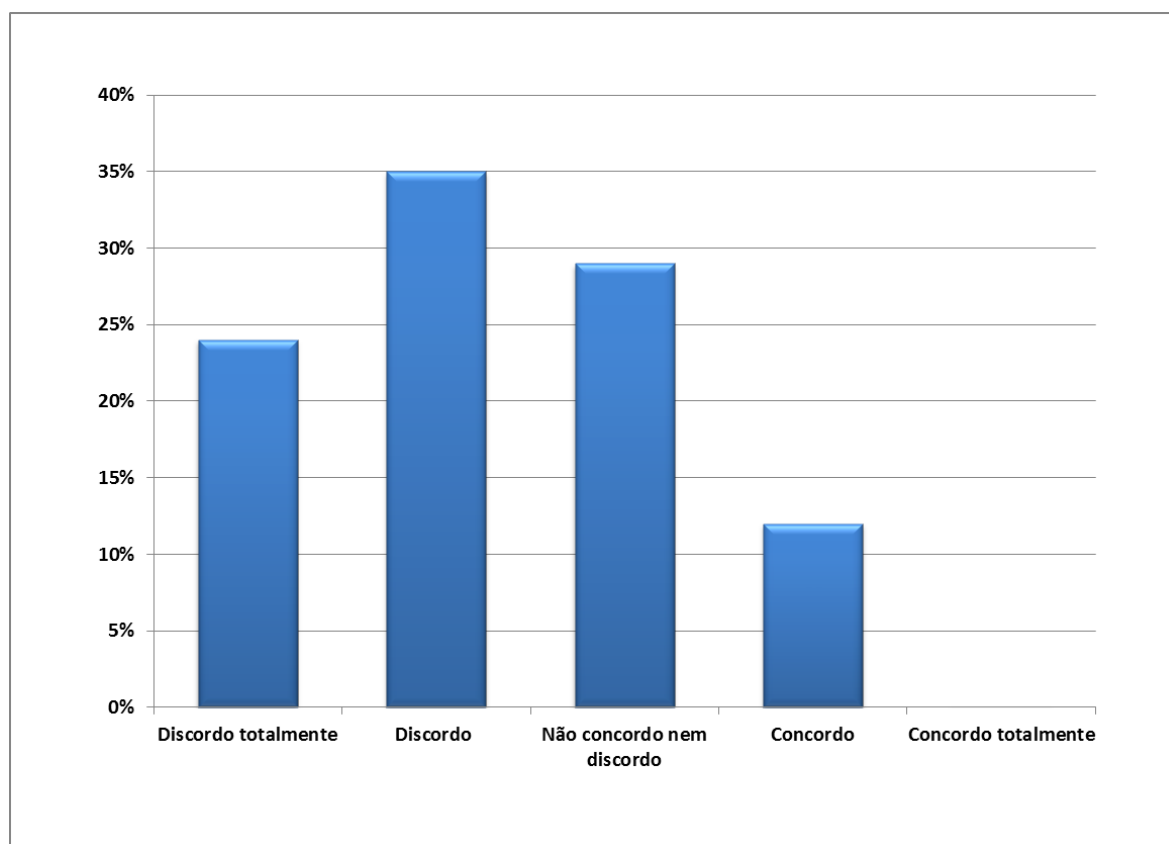
Em termos de respostas obtidas (*cf.* Gráfico XVIII), fixamos a inexistência de valores na opção concordo totalmente. A opção que recolheu maior número de escolhas é a da discordância com 35%. A opção “discordo totalmente” recebe 24% das respostas e a que

reflete a posição neutra, não concorda nem discorda, obtém valores na ordem dos 29%. Uma minoria, que atinge os 12%, concorda com a aplicação do normativo.

Relacionando a pergunta anterior (Q21) esta questão, que pretendia aferir a concordância com o SNC-ESNL (Q22), em que a maioria esmagadora (75%) declara desconhecer o normativo, parece-nos que que a minoria dos respondentes que conhece o normativo e da qual resultaram as respostas analisadas, optaram por declarar que discordam com a aplicação do normativo. Entre os valores da discordância total e o simples discordo, a resposta obtém 59%. A posição neutra, que expressa que nem concorda nem discorda, obtém 29%. Apenas 12% dos respondentes declaram concordar com a sua aplicação.

Em conclusão, os respondentes revelam alguma natural resistência à mudança porque, apesar de estarem conscientes que conhecem o SNC-ESNL e as suas vantagens ou desvantagens da sua aplicação, são claros em discordar da sua introdução às ESNL.

Gráfico XVIII – Concordância com o SNC-ESNL

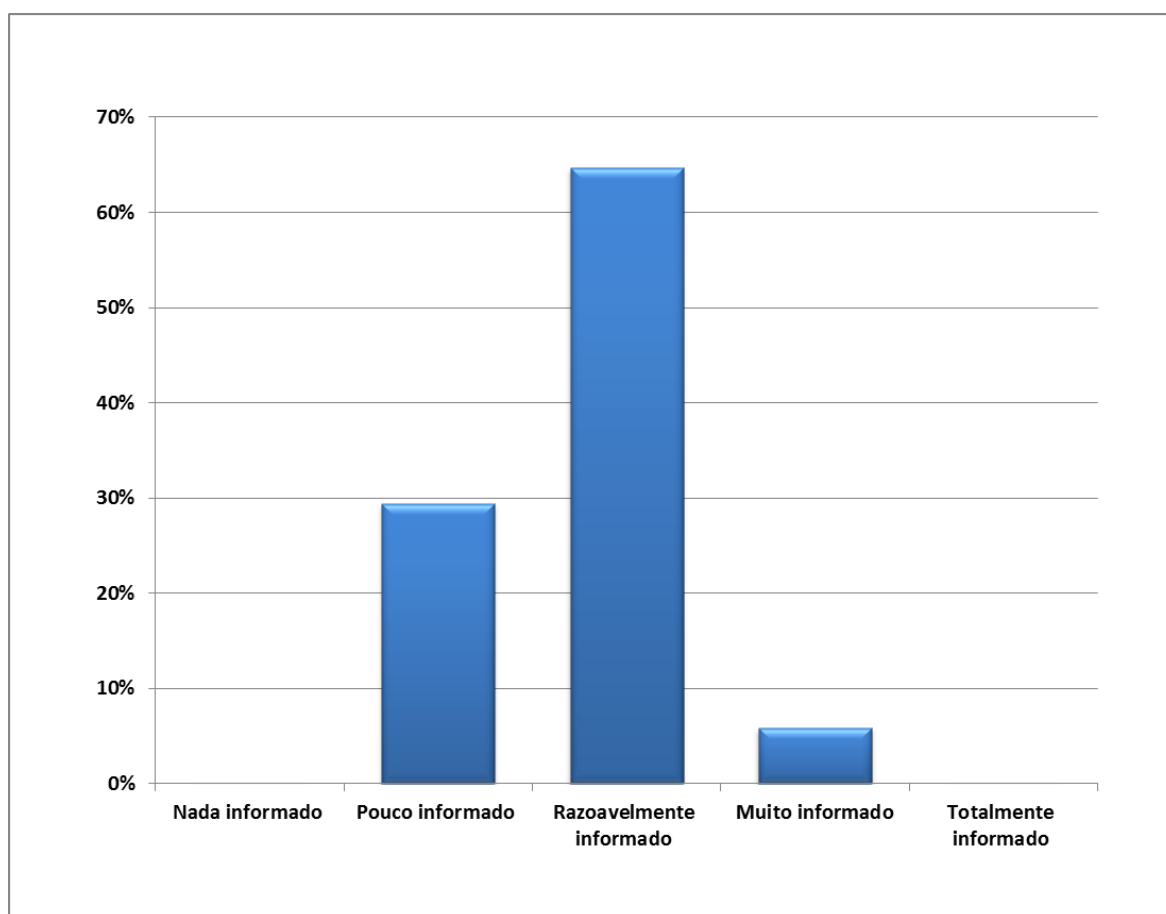


Quando tentamos aferir o nível de informação relativamente ao novo normativo SNC-ESNL, ficamos a saber no gráfico XIX que cerca de 65% dos respondentes, afirmam estar razoavelmente informados e 29% expressam que estão pouco informados. Dos respondentes, num total de 17, 11 respondem estarem razoavelmente informados, 5 pouco informados e apenas 1 declara estar muito informado.

Por curiosidade, explorando as respostas obtidas, o único respondente que se declara muito informado corresponde a um indivíduo do sexo masculino, na faixa etária dos 45-55 anos, com formação académica até ao 9º ano e no momento em que respondeu ao questionário estava na situação de desempregado.

Estes dados vêm dar consistência à nossa conclusão expressa anteriormente, no que se refere ao conhecimento e à concordância sobre o SNC-ESNL: mesmo entre os respondentes que declaram conhecer o normativo, na sua maioria não estão informados sobre o SNC-ESNL, o que os levará a discordar da sua aplicação.

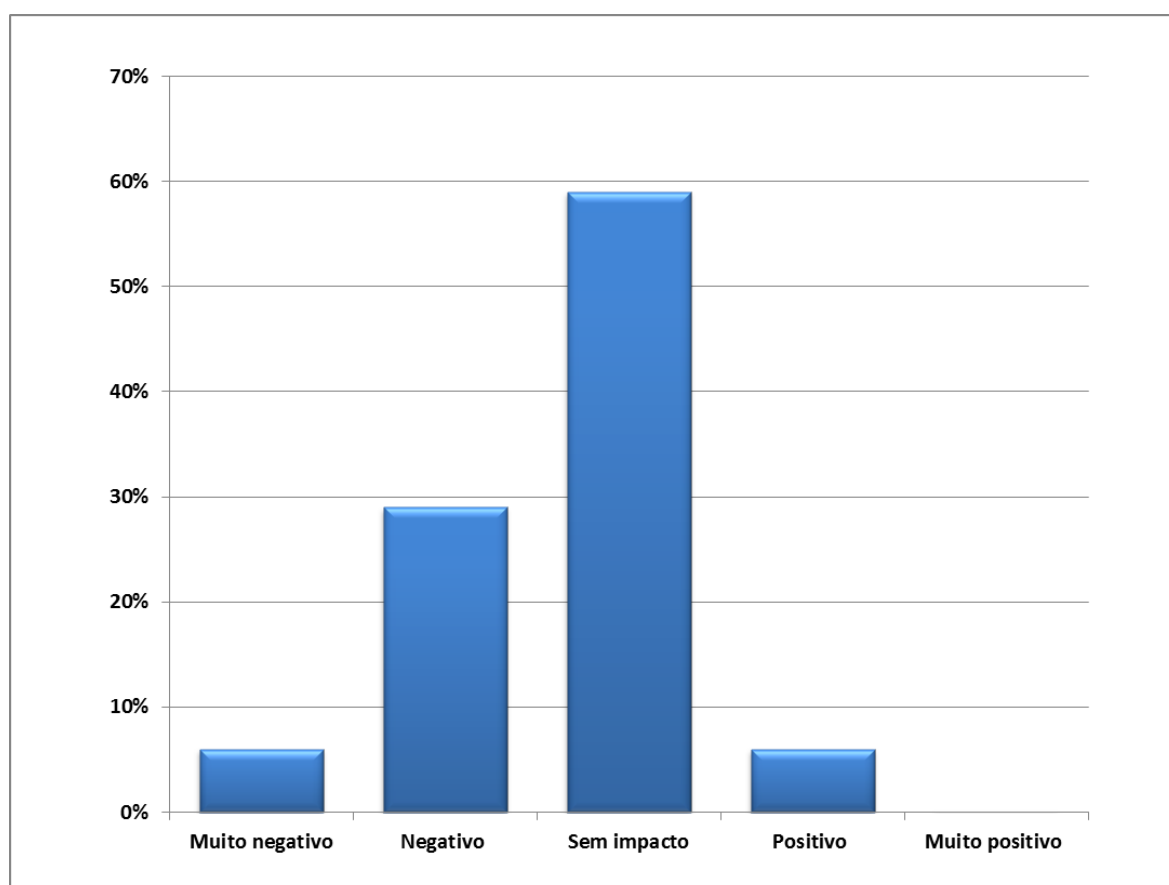
Gráfico XIX – Nível de informação sobre o SNC-ESNL



Sobre o impacto que resulta da aplicação do normativo na qualidade da informação financeira produzida pelas Associações de Pais aos seus utilizadores (*cf.* Gráfico XX), mais de metade dos respondentes considera que esse impacto não se verifica. A opção de negativo cativa a escolha de 29%, e 6% consideram que dessa aplicação resulta um impacto muito negativo. Apenas 6% considera que existe um impacto muito positivo e não existem respostas para a possibilidade de ser muito positivo.

Conjugando a resposta anterior, em que a maioria dos respondentes declara que se encontra pouco informado, com o número dos que não valorizam o impacto da aplicação do novo normativo, que são mais de metade, somos forçados a concluir que existe uma clara subvalorização dos objectivos que estiveram na origem da emissão do SNC-ESNL.

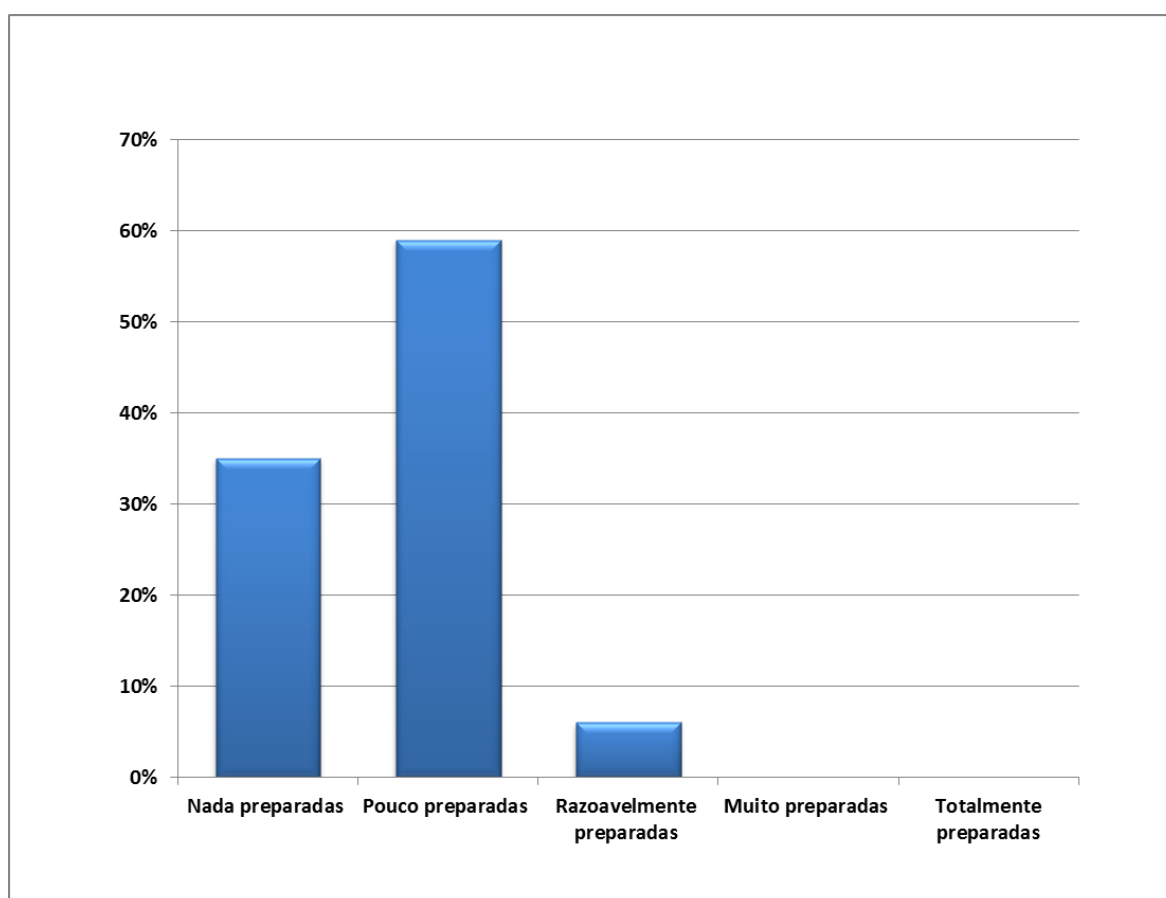
Gráfico XX – Impacto da aplicação do SNC-ESNL



Numa pergunta mais direta, onde pretendemos obter qual é, na opinião dos inquiridos, o nível de preparação e de conhecimento das Associações de Pais para adotar o SNC-ESNL, os respondentes indicam inequivocamente que estas entidades estão pouco preparadas para adotar o normativo, com 59% das opiniões manifestadas nos questionários (*cf.* Gráfico XXI). Este valor é seguido pelas que opinam estarem nada

preparadas com 35%. Desta forma, 94% das respostas recolhidas afirmam de forma categórica que as Associações de Pais não estão preparadas para a adoção do SNC-ESNL. Apenas 6%, representando uma opinião, considera que estão razoavelmente preparadas. Verificando com detalhe a caracterização destes respondentes, verificamos que todos que declararam que não estão nada preparadas, estão no escalão que auferem rendimentos até 7.500 euros e têm dimensões diferentes: três está incluída no 2.º escalão (entre 51 e 100 alunos), outra no 4.º escalão (entre 201 e 500 alunos) e a uma terceira representa uma escola entre 200 e 500 alunos. Das dez respostas obtidas na opção “pouco preparadas”, verificamos que oito respostas correspondem a rendimentos auferidos até 7.500 euros, uma com rendimentos entre 7.501 e 10.000 e outra com rendimentos superiores a 150.000 euros. A dimensão das escolas destes respondentes, distribui-se deste escolas com mais de 500 alunos (4), a escolas entre 51 e 100 alunos (3) e por escolas entre os 201 e os 500 alunos, com 3 respostas. A respondente que reflete a única opinião de que se encontram razoavelmente preparadas, provém de uma técnica oficial de contas. A opção muito preparadas, não acolhe qualquer resposta.

Gráfico XXI – Nível de preparação das Associações de Pais face ao SNC-ESNL



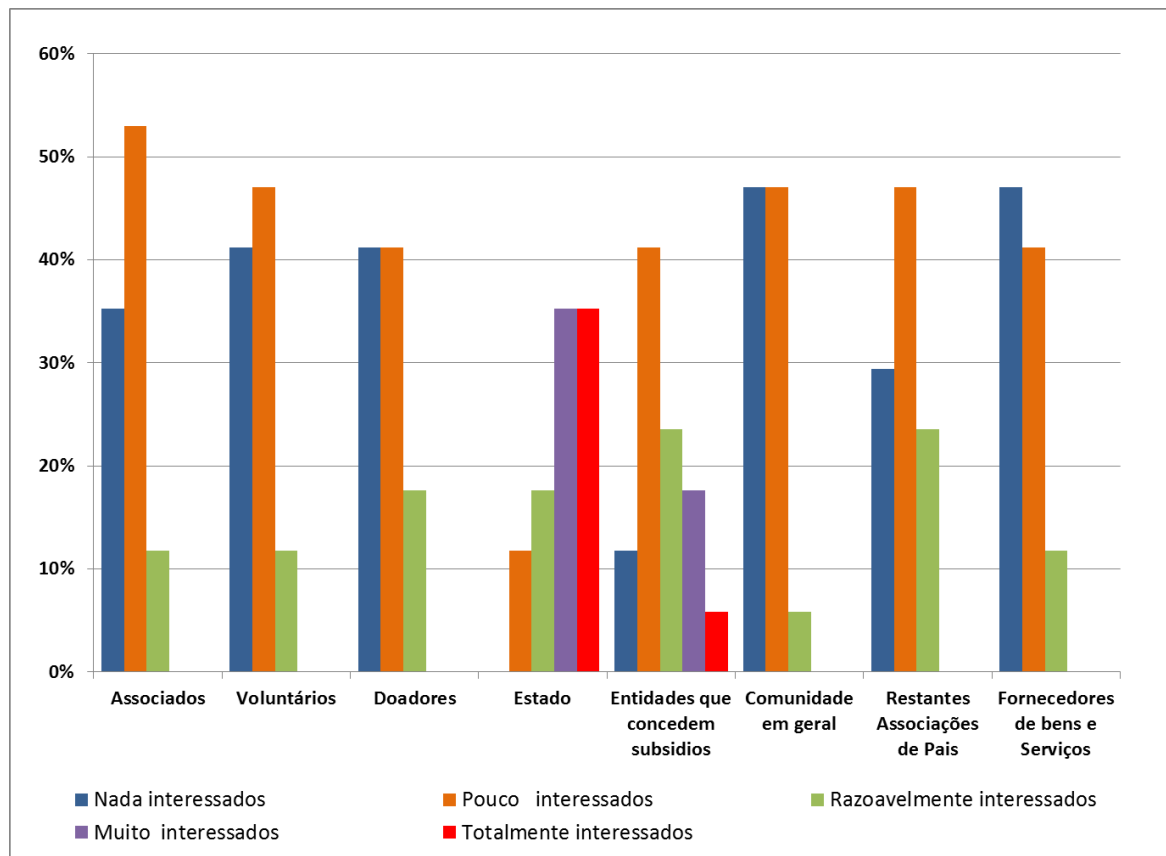
Consideramos que esta pergunta, pelas respostas obtidas anteriormente, reflete fidedignamente o sentimento e o estado das organizações, perante as obrigações contabilísticas. Relacionando os resultados obtidos, com os das perguntas anteriores, nas quais os respondentes declararam de forma clara que discordam do novo normativo, que o seu nível de informação e de conhecimento é insuficiente, somos levados a concluir que se os dirigentes das Associações de Pais não estão informados e, consequentemente, as entidades que dirigem não estarão preparadas para a introdução do novo normativo contabilístico. Estes dados são de tal forma importantes e até de muita relevância, já que foram obtidos das respostas, que declararam no Q21, conhecerem o normativo.

Aferindo o nível de interesse que, na opinião dos respondentes, os utilizadores têm na informação das Associações de Pais (*cf.* Gráfico XXII), considerando as mesmas entidades já objeto de confrontação em perguntas anteriores, obtemos os seguintes dados:

- Consideram os respondentes que a maioria das entidades, execução feita ao Estado, partilha do mesmo nível de (des)interesse na aplicação do SNC-ESNL. Desvalorizam, desta forma, o reconhecido interesse que todas as entidades que gravitam no círculo dos interesses económicos das Associações de Pais têm na sua informação financeira. A segunda tendência manifestada para com as mesmas entidades é revelada pela opção pouco interessados;
- Apenas uma entidade revela uma tendência discordante com as restantes. Estamos a falar do Estado, que pelas respostas obtidas se configura como o maior interessado na aplicação do SNC-ESNL. A coluna que manifesta o interesse do Estado na aplicação do normativo, tem um comportamento, totalmente oposto aos que revelam as restantes entidades, na perspetiva dos respondentes, apresentando os mesmos valores para respostas “muito interessados” e “totalmente interessados”. Tais respostas podem revelar alguma desconfiança sobre os interesses prosseguidos pelo Estado na aplicação destas regras. Verifica-se igualmente que o Estado é a única das entidades que, segundo as respostas obtidas, revela interesse com 35% das respostas, porque os restantes valores obtidos refletindo a mesma tendência,

apenas são reconhecidos às entidades que concedem subsídios com 6% em “totalmente interessados” e 18% em “muito interessados”.

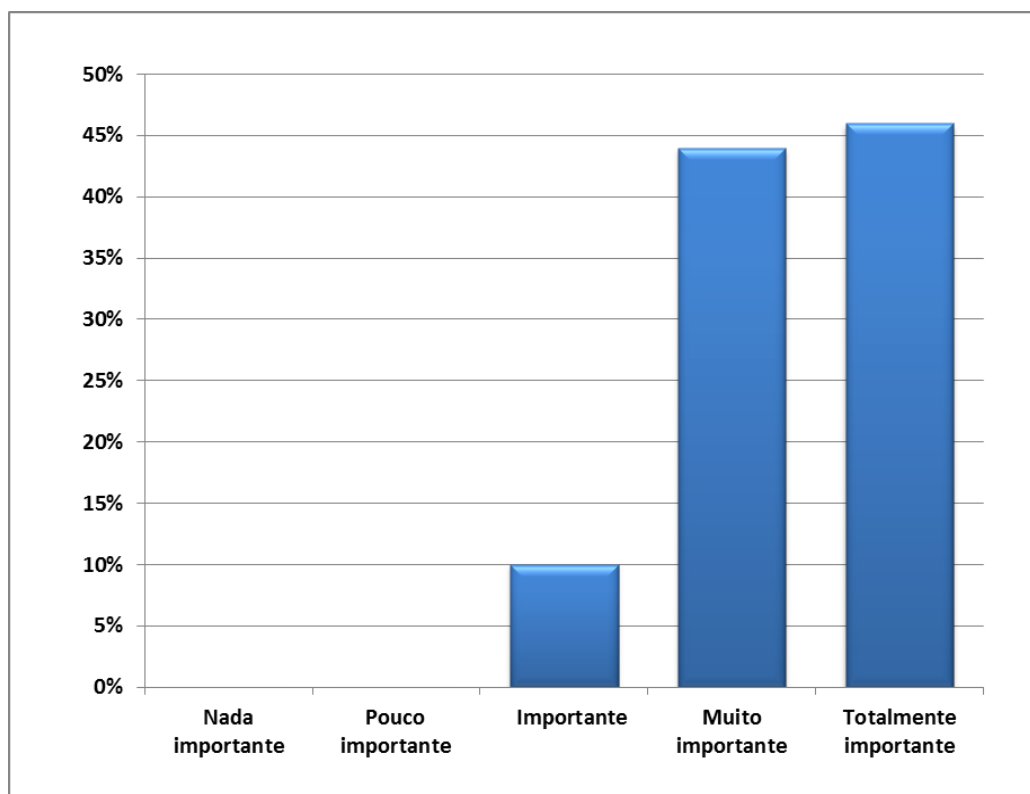
Gráfico XXII – Nível de interesse dos utilizadores na aplicação do SNC-ESNL



Na última pergunta do questionário pretendemos aferir qual a importância para as Associações de Pais da existência de um guião, onde pudessem encontrar orientações para cumprirem as suas obrigações legais e contabilísticas. Para esta pergunta voltaremos a analisar o total das respostas obtidas.

No gráfico XXIII fica expressa uma concordância sobre a importância da existência de um guião, marcada na resposta dos que consideram “totalmente importante”, adicionando a todos os que consideram “muito importante” e que traduz uma tendência de 90% das respostas. Sete respostas, que representam os restantes 10%, consideram apenas “importante” a existência do guião. Realce para as opções pouco importante e nada importante, que não recolhem qualquer preferência, refletindo a dificuldade com que estas organizações são confrontadas na procura de respostas, para perceberem o contexto legal e fiscal onde se inserem.

Gráfico XXIII – Qual a importância da existência de um guião



7. CONCLUSÕES

As Associações de Pais têm particular destaque no âmbito do contexto do sistema educativo nacional, que nas últimas quatro décadas se disseminaram e se consolidaram, tal como todo o contexto associativo nacional. As especificidades das Associações de Pais traduzem-se em diferenças formais, e em direitos substanciais, em relação ao regime legal das associações em geral.

As alterações contabilísticas e fiscais que marcaram o ano de 2012 e que atingiram as ESNL, causaram agitação e provocaram algumas dúvidas. Desde esse ano que as entidades daquele setor estão enquadradas no âmbito de aplicação da NCRF-ESNL ou do regime de caixa, se dispensadas da sua aplicação, em função do volume de negócios que apresentam. Cumulativamente, nesse mesmo ano é revogada a dispensa de apresentação da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, para as entidades com rendimentos isentos. No contexto destas entidades, alterações profundas e radicais de natureza contabilística e fiscal provocaram um clima de incertezas. É dentro deste cenário que encontramos as Associações de Pais.

Para a maioria destas entidades, pela sua dimensão, seria expectável que a aplicação do regime de caixa colocasse problemas de menor dimensão, porque melhorava a forma de relato, apesar de, por outro lado, provocar um corte com os procedimentos utilizados. Contudo, aquela aplicação encontrou dirigentes muito pouco familiarizados e identificados com os normativos contabilísticos e a necessidade de criar confiança nos utilizadores da sua informação, designadamente doadores e Estado. Foi assim que encontramos os dirigentes das Associações de Pais, tradicionalmente com pouco conhecimento de práticas de gestão.

Ao nível da fiscalidade, constatamos que as Associações de Pais não estão expressamente enquadradas nas isenções e nos preceitos que as regulam, artigos 10.º e 11.º do CIRC, estando sujeitas a tributação em sede desse imposto. Somos levados a pensar que não se trata de um mero esquecimento do legislador, ao não englobar as Associações de Pais nas entidades elegíveis para a isenção de rendimentos, mas antes, atento às especificidades previstas na sua própria lei, entendeu que a verticalidade dos fins que prosseguem as deixava fora da matriz da tributação.

Por outro lado, ao lhes consignar a possibilidade da exploração de outras áreas, tais como ATL, a promoção de AEC e demais atividades de apoio educativo, o legislador cometeu um lapso ao não precaver o seu enquadramento fiscal. Com a supressão da dispensa de entrega de declaração de rendimentos veio ainda agravar mais a desigualdade, entrando em clara incoerência com os eventuais pressupostos que levaram a que não fossem enquadradas no regime de isenção para efeitos de IRC. No nosso estudo empírico verificamos que uma grande parte destas associações, além dos fins estatutários propriamente ditos, exerce algumas atividades que as colocam perante a sujeição a imposto sobre o rendimento, na convicção porém de que estão a atuar no campo da isenção.

Em termos de IVA, as Associações de Pais podem beneficiar de algumas isenções a que alude o artigo 9.º do CIVA, a par do que acontece com as restantes associações.

Se conseguirem adquirir o estatuto de utilidade pública, as Associações de Pais alcançam um regime privilegiado, que lhes confere a isenção de rendimento. Mas a aquisição deste estatuto, não se configura como fácil, porque envolve procedimentos que pela sua complexidade não são acessíveis à maior parte das Associações de Pais.

O nosso estudo empírico veio reforçar a pertinência dos objetivos de investigação que delineámos e a nossa convicção de que existe um elevado nível de desconhecimento sobre as obrigações legais e contabilísticas no seio das Associações de Pais, e até no que se refere ao funcionamento das suas próprias organizações e da responsabilidade dos seus órgãos. Essas debilidades não podem ser imputadas à formação académica dos seus dirigentes, visto o estudo revelar que o seu nível de formação pode considerar-se acima da média, dominando alguns mesmo a área da contabilidade.

No que se refere ao nível de rendimentos das Associações de Pais, o estudo veio confirmar que a grande maioria gere valores sem grande expressão, situando-se mais de três terços das respondentes no escalão de rendimentos inferiores a 7.500 euros. No conjunto das 69 respondentes, apenas uma gere rendimentos superiores ao limite fixado para adotar obrigatoriamente o SNC-ESNL. A proveniência dos rendimentos geridos, assenta nas seguintes principais fontes: quotas dos associados, subsídios destinados a financiar os seus fins estatutários e atividades ocasionais de recolha de fundos. Ao nível dos gastos, a maioria dos gastos estão relacionados com a realização dos fins estatutários e com o desenvolvimento de atividades de enriquecimento escolar.

O nosso estudo revela, também, uma fraca propensão para as Associações de Pais contratarem: apenas cinco das respondentes, tem pessoas ao serviço, num total de 17 pessoas, sendo que uma das entidades é responsável pela contratação de mais de metade desses efetivos.

Quanto às obrigações fiscais, constatámos um elevado de nível de incumprimento de obrigações básicas, como é o ato declarativo de mudança de órgãos sociais. Pouco mais de metade das Associações de Pais cumpre obrigações declarativas regulares, tais como a entrega da declaração de rendimentos, que desde 2012 é de entrega obrigatória. Para esta falta de cumprimento de obrigações contribui a falta de conhecimentos técnicos, aliados ao sentimento de desobrigação que os seus dirigentes pensam beneficiar.

No que se refere à apresentação de contas, as Associações de Pais admitem que os seus principais interessados são os seus associados. Quando confrontamos o interesse de outros grupos de intervenientes na sociedade, o estudo revela uma aversão divulgação das contas a terceiros. Introduzindo também o fator do aumento da exigência na apresentação de contas, procurando aferir o seu impacto, as respostas obtidas revelam uma certa indiferença por parte das Associações de Pais.

Em relação à introdução do SNC-ESNL, todos os dados recolhidos do questionário revelam uma falta de sensibilização para o seu conteúdo e aplicação. Foram obtidas respostas muito significativas no que se refere ao défice de aceitação da sua aplicação. Contudo, os resultados foram também reveladores de desconhecimento e até de uma natural resistência à mudança, por parte de todos aqueles que não se encontram sensibilizados para a sua aplicação. Ficou patente, nas respostas dos inquiridos, que não se encontram de modo algum informados sobre a introdução do SNC-ESNL e consideram até que o impacto da sua introdução varia entre “sem impacto” e “negativo”. Analisando qual o nível de preparação para a adoção do SNC-ESNL, a resposta aponta de forma inequívoca para a impreparação.

Ao tentarmos perceber, qual o nível de interesse que as Associações de Pais atribuem à divulgação das respetivas contas às entidades que com elas se relacionam, constatamos que não é reconhecido tal interesse, com a natural exceção dos associados, que recolhem alguma preferência nesse conhecimento, até pela ligação direta estabelecida entre entidade e associado.

Por outro lado, é sintomática a resposta obtida quando questionamos sobre a necessidade de um guião que orientasse as Associações de Pais no cumprimento das suas obrigações legais e contabilísticas: a maioria esmagadora dos respondentes considera muito útil a existência de um tal guia.

Neste momento parece-nos importante relembrar algumas ideias defendidas por autores que se debruçaram sobre as ESNL, pela pertinência das suas conclusões, que também subscrevemos. Francisco e Alves (2010) sublinham que a necessidade de procura de informação financeira destas entidades, por parte dos interessados, entra em rota de colisão com a natural aversão em atribuir relevância na facilitação de divulgar informação contabilística. Os mesmos autores consideram que este facto está diretamente relacionado com a falta de domínio de conceitos contabilísticos, a que acresce a dificuldade em recorrer a técnicos especializados, por escassez de recursos. Acentuam o estado de “acomodação e desenrasque” que caracterizam a sua prestação de contas. Consideramos que esse é, sem qualquer margem de dúvidas, o espelho da estrutura organizacional das Associações de Pais e também de muitas entidades do setor não lucrativo. Também Amorim (2011) relaciona o facto de estas entidades beneficiarem de um tratamento fiscal mais favorável, com a necessidade do reforço da prestação de contas.

Este trabalho teve a particularidade de ter sido desenvolvido muito próximo da realidade estudada, pela nossa ligação ao objeto de estudo. Desde o início que despertou o interesse das Associações de Pais, que se prontificaram em colaborar e, particularmente, em aguardar pelos seus resultados.

No decurso da investigação empírica desenvolvida no espaço do estudo realizado, fomos detetando alguns sinais que merecem o nosso testemunho e reflexão. À medida que íamos contactando algumas Associações de Pais, fomos sendo vistos como a “tábua de salvação” para dar resposta a muitas das suas dúvidas e inquietações. Percebendo que existia trabalho de levantamento de todas as matérias que se posicionam em torno das Associações de Pais, foi-nos possível reunir um conjunto de informações, muitas delas derivadas de situações reais. Começamos pela dimensão ética que está subjacente ao exercício de cargos nas Associações de Pais. A Lei que as regula veio propor a introdução de um conjunto de normas para aperfeiçoar e harmonizar, para dar expressão efetiva aos direitos e deveres inerentes aos pais e encarregados de educação, e das suas estruturas representativas, bem como a garantia de adequada posição institucional.

Neste nosso contacto privilegiado com estas estruturas, foi-nos dado conta que, além daqueles que legitimamente têm assento nos órgãos sociais das Associações de Pais, como membros efetivos, estão a tomar espaço nestas organizações sócios honorários, que lançando mão de alguns estratagemas, tentam eternizar-se na sua gestão. Esta apropriação de direitos colide com o espírito e o princípio conceptual da própria Lei, que tem como requisito essencial e prévio do acesso à gestão das Associações de Pais, a condição de pai, mãe ou encarregado de educação. Como determina a referida Lei, as Associações de Pais são autorreguladas pelos seus Estatutos, pelo que a introdução destas figuras diferentes do sócio efetivo, deveria ser rodeada de algum cuidado, limitada a funções que não incorporassem o direito de eleger e de ser eleito. Concordamos que o *know-how* dos elementos que fizeram um longo percurso no movimento associativo de pais, e que o abandonam por deixarem de ter filhos no sistema educativo, são uma mais-valia na formação dos que chegam pela primeira vez à sua gestão. Mas a transmissão desses conhecimentos deve obedecer a critérios, que podem passar pela simples ação consultiva e desinteressada. O exercício do cargo de uma Associação de Pais deve ser revestido de um compromisso de ordem ética, no cumprimento e na legitimidade dessa função dentro do espírito da lei que a regula.

Outra reflexão passa por valorizar a dimensão que o legislador deu, ao longo do tempo, ao papel das Associações de Pais, enquanto entidades coletivas. Nestes quase quarenta anos de democracia, foi alargada progressivamente a participação dos pais na vida das escolas, envolvendo-os no desenho de políticas educativas em geral, e nas que se relacionam com a participação dos pais em particular, centradas nas suas organizações representativas. O reflexo mais recente deste alargamento e do aumento da importância da participação dos pais está na publicação do Decreto-Lei n.º 75/2008, de 22 de abril, denominado como regime jurídico de autonomia, administração e gestão dos estabelecimentos públicos da educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário. No entanto, esta participação é sempre configurada numa dimensão coletiva, assente na legitimidade da representação dos pais nos órgãos de gestão, por designação das suas organizações representativas, caso existam. O legislador consagrou a formalização de que, são as Associações de Pais a quem cabe a legitimidade da designação dos seus representantes.

Relendo a justificação teórica e prática do nosso estudo, definida nas metodologias de investigação, consideramos que toda fundamentação aí argumentada sai reforçada com o estudo empírico que levámos a cabo, esperando nós que este trabalho académico

possa vir a constituir um futuro guião para as Associações de Pais no cumprimento das suas obrigações jurídicas, contabilísticas e fiscais.

8. LIMITAÇÕES AO ESTUDO

Importa identificar algumas limitações associadas ao nosso estudo, além da inerente ao próprio contexto em que foi desenvolvida, bastante dificultada por uma forte exigência profissional, em que a disponibilidade pós-laboral constituiu sempre um fator condicionante ao seu desenvolvimento.

No que se refere às limitações do próprio estudo, de realçar a escassez de literatura sobre o tema, quer nacional, quer internacional.

Outra limitação que não podemos deixar de referir, passa pela amostra do nosso estudo, já que apenas se circunscreve às Associações de Pais do distrito de Aveiro. Assim, e apesar daquela ser de dimensão já razoável, não poderá servir de base a extrapolações para a população, dada a sua heterogeneidade. Com efeito, as Associações de Pais têm a sua atividade muito marcada pelo contexto e pela realidade socioeconómica das regiões onde se inserem. O distrito de Aveiro é, por certo, bem diferente da realidade de outros distritos do país, onde organizações congéneres são marcadas por realidades distintas e até pouco comparáveis.

Outra limitação a apontar está relacionada com o estudo empírico realizado, onde o pouco tempo disponível entre a data da recolha de dados e a data da entrega da dissertação, não nos permitiu que fosse possível colocar em estudo muitas outras associações entre as questões respondidas. A análise dos dados foi de natureza descritiva, sem uma análise inferencial, nomeadamente, de relacionamento de algumas das questões do inquérito.

9. POSSÍVEIS DESENVOLVIMENTOS DO ESTUDO

No momento em que esta dissertação foi concluída, o aparelho político desenvolve uma reforma fiscal, principalmente ao nível do IRC, da qual não é possível conhecer as suas consequências. Aliada a esta reforma, ainda não foram publicadas quaisquer diplomas que a Lei de Bases da Economia Social, a Lei n.º 30/2013, de 8 de maio, se propunha introduzir. Esta Lei, apesar de prever que fosse publicado desenvolvimento legislativo num prazo de 180 dias a contar da sua entrada em vigor, tal ainda não veio a acontecer.

A importância deste desenvolvimento legislativo está na intenção da referida Lei de Bases, sobre a reforma legislativa que envolve um estatuto fiscal mais favorável, nomeadamente com a revisão dos regimes jurídicos aplicáveis às entidades da economia social e, ainda, a revisão do Estatuto do Mecenato e do Estatuto de Utilidade Pública. A referência ao Estatuto do Mecenato abre uma interrogação sobre a intenção do legislador, que em devido tempo abdicou deste Estatuto fazendo com que todas as suas disposições estejam incluídas no EBF.

Por tudo isto, e concretizando-se as intenções reformistas, podemos em breve estar perante um quadro fiscal diferente, do que foi sistematizado neste estudo e que justifique uma nova abordagem, fundamentada com essas eventuais alterações, que poderão mudar profundamente o enquadramento das ESNL em geral, e das Associações de Pais em particular.

Um possível desenvolvimento futuro do estudo poderia passar pelo seu alargamento ao contexto nacional, utilizando um inquérito melhorado, tendo como base a experiência recolhida neste estudo. Um adequado tratamento estatístico de novas questões permitiria a recolha de novos dados, uma melhor caracterização e um conhecimento mais aprofundado das Associações de Pais em Portugal.

O estudo atual poderá também ser utilizado num possível desenvolvimento futuro, para a edição de um manual, que possa servir de orientação às Associações de Pais, suprimindo as dificuldades que foram constatadas ao longo deste estudo e respondendo anseios manifestados pelos respondentes, que de forma praticamente esmagadora consideraram a pertinência da sua existência.

Referências bibliográficas

- Alves, N. (2006). *Investigação por inquérito*. Trabalho Final de Curso da Licenciatura em Matemática Aplicada, apresentado ao Departamento de Matemática da Universidade dos Açores.
- Antão, A., Tavares, A., Marques, J. e Alves, S. (2012). *Novo Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Andrade, A. e Franco, R. (2007). *Economia do Conhecimento e Organizações Sem Fins Lucrativos*. Porto: SPI – Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Amorim, J. (2010). *O regime fiscal aplicável às Entidades Sem Fins Lucrativos em Portugal e em Espanha*. Publicações on-line das Atas do XIV Encontro AECA 2010, Coimbra.
- Araújo, D., Cardoso, P. e Novais J. (2012). *Manual de Prestação de Contas nas Entidades do Setor Não Lucrativo*. Porto: Vida Económica.
- Azevedo, G. e Fernandes G. (2012). Algumas reflexões em torno do regime de normalização para as ESNL. *Revista TOC*, 145, 44-50.
- Barroso, J. (1995). *Para o desenvolvimento de uma cultura de participação na escola*. Cadernos de Organização e Gestão Escolar. Lisboa: Instituto de Inovação Educacional/ME.
- Carmo, H. e Ferreira, P. (1998). *Metodologia da Investigação – Guia para Auto Aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Carvalho, J. (2008). O Desempenho nas Organizações Sem Fins Lucrativos. Consultado em novembro de 2012 através de <http://celcc.ismai.pt/index.php/publicacoes>.

- Carrion, R. (2000). Organizações privadas sem fins lucrativos – a participação do mercado do terceiro setor. *Tempo social; Rev. Social. USP, S. Paulo*, 12 (2), 237-255.
- Colaço, M. (2007). *A relação escola-família e o envolvimento dos pais: representações de professores do 1.º ciclo do concelho de Rio Maior*. Dissertação de mestrado apresentada à Universidade Aberta.
- Costa, A. (2011). *A accountability nas organizações sem fins lucrativos: o caso particular de algumas Fundações em Portugal*. Dissertação de mestrado apresentada ao ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa.
- Dopico, M. e Carvalho, A. (2010), *Enquadramento Contabilístico e Política Informativa nas Entidades sem Fins Lucrativas Portuguesas: Estudo de Casos*, publicações on-line das Atas do XIV Encontro AECA 2010, Coimbra.
- Fernandes, J. (2003). *O Associativismo de Pais: No Limiar da Virtualidade?* Lisboa. Ministério da Educação.
- Ferreira, A., Cruz, S. e Azevedo, G. (2012). Estrutura conceitual para as entidades do setor não lucrativo de Portugal e de Espanha. *Revista Portuguesa de Contabilidade, volume II, 6*, 217-234.
- Ferreira, A. (2012). *Entidades do Setor Não Lucrativo: comparação entre Portugal e Espanha*. Dissertação de mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.
- Ferreira, M. (2011). *Enquadramento das Instituições particulares de Solidariedade Social no atual sistema normativo. A importância do relato financeiro: caso da Santa casa da Misericórdia de Vila Flor*. Dissertação de mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Ferreira, S. (2000). *O papel das organizações do terceiro sector na reforma das políticas públicas de proteção social*. Dissertação de mestrado apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

- Ferreira, S. (2004). *O papel de movimento social das organizações do Terceiro Sector em Portugal*. Apresentado no V Congresso Português de Sociologia, Universidade do Minho.
- Franco, R., Sokolowski, S., Hairel, E. e Salamon, L. (2008). *O sector não lucrativo português numa perspetiva comparada*. Universidade Católica Portuguesa e Johns Hopkins University. Consultado em novembro de 2012 através de http://www.akdn.org/publications/2008_portugal_nonprofitsector.pdf.
- Francisco, L. e Alves, M (2010). *A necessidade de informação dos stakeholders das organizações sem fins lucrativos: uma responsabilidade, um desafio a vencer e a busca de soluções*. Publicações on-line das Atas do XIV Encontro AECA 2010, Coimbra.
- Guimarães, A. (2010). *Donativos: Possibilidades e limitações na gestão das organizações sociais*. Dissertação de mestrado apresentada ao ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa.
- Guimarães, M. (2011). O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) para as Entidades do Setor não Lucrativo (ESNL). *Contabilidade e Empresas*, 11, 29-30.
- Henriques, R. (2011). *Controlo interno em entidades sem fins lucrativos: caso prático de uma IPSS*. Dissertação de mestrado apresentada Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.
- Jesus, M. e Costa, A. (2010). *A accountability nas organizações sem fins lucrativos: o caso particular de algumas fundações em Portugal*. Publicações on-line das Atas do XIV Encontro AECA 2010, Coimbra.
- Laires, R. (2012). *O IVA nas atividades culturais, educativas, recreativas, desportivas e de assistência médica ou social*. Coimbra: Edições Almedina.
- Machado, J. (2005). *Escola e Família – Utopia, burocracia e democracia*. Publicações on-line das Atas do VIII congresso galaico-português de psicopedagogia, Braga.

- Magalhães, S. (2012). As entidades do setor não lucrativo: aspetos particulares do SNC-ESNL e referência ao trabalho de auditoria numa ESNL. *Revisores e Auditores*, 59, 16-35.
- Martins, M. (2001). *As Associações de Pais e encarregados de educação na escola pública: contributos para uma análise sociológica-organizacional*. Dissertação de mestrado apresentada ao Instituto de Educação e Psicologia da Universidade do Minho.
- Mendes, V. e Ferreira, G. (2008). *Legislação sobre Associações*. Porto: Legis Editora.
- Mendonça, M. (2007). *A participação dos pais na avaliação do desempenho docente*. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Ciências da Educação da Universidade de Aveiro.
- Monteiro, A. (2010). *As organizações sem fins lucrativos e a estratégia de uma organização patronal sem fins lucrativos na economia local*. Dissertação de mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Lima, R., Raimundo, J. e Santos, J. (2012), *Entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL e fiscalidade)*, manual da OTOC, DIS0312.
- Lopes, F. (2006). *Participação organizacional e educativa dos pais na escola do 1.º ciclo do ensino básico: potencialidades e limites*. Dissertação apresentada ao instituto de Educação e Psicologia da Universidade do Minho.
- Palma, C. (2011). O IVA e o terceiro sector. *Revista TOC*, 131, 23-29.
- Oliveira, A. (2010). *A participação dos pais/encarregados de educação no processo educativo: uma reflexão sobre as práticas*. Dissertação de mestrado apresentada ao Departamento de Ciências da Educação e do Património da Universidade Portucalense.

- Oliveira, I. (2012). *Economia Social, pilar de um novo modelo de desenvolvimento económico sustentável*. Dissertação de mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade do Porto.
- Ribeiro, F. e Santos, S. (2013). *A fiscalidade e as organizações de economia social*. Porto: Vida Económica.
- Reis, F (2010). *Como elaborar uma dissertação de Mestrado*. Lisboa: Pactor.
- Sá, V. (2000). *Políticas educativas e participação dos pais na escola: Novos direitos ou velhos deveres?*. Publicações on-line das Atas do IV Congresso Português de Sociologia - Sociedade Portuguesa: Passados Recentes, Futuros Próximos, Coimbra.
- Sá, V. (2003). *A participação dos pais na escola pública portuguesa: uma abordagem sociológica e organizacional*. Tese de doutoramento apresentada à Universidade do Minho.
- Sampaio, S. (2012). *A gestão de voluntários, no contexto particular das organizações sem fins lucrativos, em Portugal*. Dissertação de mestrado apresentada à Universidade do Minho.
- Silva, P. (2003). *Escola-Família, uma Relação Armadilhada – Interculturalidade e Relações de Poder*. Porto: Edições Afrontamento.
- Silva, P. (2007). Associações de pais, interculturalidade e clivagem sociológica: algumas questões. *Revista Eletrónica de Educação*, v. 1, n.º 1.
- Sousa, A. (2012). Obrigações declarativas e contabilísticas das entidades do sector não lucrativo. *Jornal de Contabilidade*, 422, 175-178.
- Sousa, M. e Batista, C. (2011). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios*. Lisboa: Pactor.

anexo I

MAPA DE RECEBIMENTOS E DE PAGAMENTOS**IDENTIFICAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO DE PAIS**

MAPA DE RECEBIMENTOS E PAGAMENTOS					
Recebimentos	ano n	ano n-1	Pagamentos	ano n	ano n-1
1. Recebimentos da atividade	1. Funcionamento				
Jóias e quotas			Despesas com eventos		
Donativos			Encargos bancários		
Atividades de angariação de fundos			Deslocações a eventos		
Outros			Quotas		
			Despesas administrativas		
2. Recebimentos comerciais			Eventos		
			Outras despesas		
3. Recebimentos de capitais					
4. Recebimentos prediais	2. Investimento				
			Aquisição de equipamentos		
			Outras		
Total			Total		
Saldo do ano anterior Receitas Despesas Saldo para o ano seguinte					

Fonte: Portaria n.º 105/2011, de 14 de março

MAPA DE PATRIMÓNIO FIXO

IDENTIFICAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO DE PAIS

MAPA DE PATRIMÓNIO FIXO - ANO N			
Património		Ano	Valor
Descrição			
Anos anteriores			
	Sub total		0,00 €
Ano corrente			
	Sub total		0,00 €
	Total		0,00 €

Fonte: Portaria n.º 105/2011, de 14 de março

MAPA DOS DIREITOS E COMPROMISSOS FUTUROS**IDENTIFICAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO DE PAIS**

MAPA DOS DIREITOS E COMPROMISSOS FUTUROS - ANO N			
Direitos			
Descrição	Valor	Ano previsto recebimento	
Quotas			
Subsídios			
Outros			
Total	0,00 €		
Compromissos			
Descrição	Valor	Ano previsto pagamento	
Empréstimos			
Associados			
Fornecedores			
Outros			
Total	0,00 €		

Fonte: Portaria n.º 105/2011, de 14 de março

anexo II

MAPA DISCRIMINATIVO DAS RECEITAS

IDENTIFICAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO DE PAIS

**MAPA DISCRIMINATIVO DAS RECEITAS
PERÍODO DE**

[illegible]

Fonte: de elaboração própria

MAPA DISCRIMINATIVO DAS DESPESAS

[illegible]

Página 1

Fonte: de elaboração própria

IDENTIFICAÇÃO DA ASSOCIAÇÃO DE PAIS

MAPA DE CONTAS

MAPA DE CONTAS DO PERIODO DE

[illegible]

Saldo año anterior	0,00
Receitas	0,00
Despesas	0,00
Saldo para o ano seguinte	0,00

Página 1

Fonte: de elaboração própria

O QUESTIONÁRIO



Os normativos das Associações de Pais: o caso do distrito de Aveiro

O presente inquérito garante total anonimato e enquadra-se no âmbito da dissertação de mestrado em Contabilidade do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA), sob o tema **“Os normativos das Associações de Pais: o caso do distrito de Aveiro”**.

Com esta investigação pretende-se elaborar um estudo aprofundado do enquadramento jurídico, contabilístico e fiscal aplicável às Associações de Pais em Portugal, para permitir o desenvolvimento de orientações práticas e específicas nas diversas áreas onde aquelas associações atuam.

As questões propostas visam a recolha de informação que permita caracterizar as práticas e os procedimentos legais e contabilísticos atualmente aplicados nas Associações de Pais em Portugal e perceber quais as atividades desenvolvidas, a sua dimensão, identificar a origem dos recursos, e onde são aplicados, e qual o posicionamento da entidade de acordo com os recursos que arrecadam.

No preenchimento do questionário, o qual demorará aproximadamente 5 minutos, tenha, por favor, em consideração o seguinte:

1. O questionário deve ser preenchido por uma das seguintes pessoas que integram a Associação de Pais: Presidente da Direção ou do Conselho Executivo, Tesoureiro ou Secretário.
2. Não existem respostas certas ou erradas apenas pretendemos saber a sua opinião.
3. Apenas pretendemos obter a opinião ou enquadramento da sua Associação em concreto.
4. É importante que responda a todas as questões propostas, para que o questionário possa ser considerado válido e tratado estatisticamente.
5. Não é obrigatório que complete todo o questionário de uma só vez. Pode gravar e fechar o seu *browser*. Quando pretender retomar o questionário, aceda novamente ao *link* que lhe foi enviado e o questionário será retomado no ponto onde o havia deixado.
6. Sendo esta recolha exclusivamente para fins académicos, a sua participação é muito importante, mas puramente voluntária e as suas respostas são inteiramente confidenciais.

A sua contribuição no preenchimento do presente questionário é essencial para o desenvolvimento do nosso estudo, pelo que agradecemos desde já a colaboração que presta à investigação que nos propomos realizar.

[Seguinte ►](#)

[Sair e limpar questionário](#)

[Carregar inquérito não terminado](#)

eLearning
universidade de aveiro



universidade de aveiro
theoria poiesis praxis

Os normativos das Associações de Pais: o caso do distrito de Aveiro

0%

100%

Caracterização do responsável pelo preenchimento do questionário

*** Q1. Idade**
Escolha uma das seguintes respostas

☐ inferior a 25 anos ☐ 25 a 34 anos ☐ 35 a 44 anos ☐ 45 a 55 anos ☐ superior a 55 anos

*** Q2. Sexo**

☐ Feminino ☐ Masculino

*** Q3. Formação académica**
Escolha uma das seguintes respostas

☐ Até ao 9.º ano ☐ 12.º ano ☐ licenciatura ☐ mestrado ☐ outro

*** Q4. Profissão**

Anterior

Seguinte

Sair e limpar questionário

Continuar mais tarde

eLearning
universidade de aveiro



universidade de aveiro
theoria poiesis praxis

Os normativos das Associações de Pais: o caso do distrito de Aveiro



Caracterização da sua Associação de Pais

*** Q5. Atividades que a sua Associação de Pais desenvolve:**

Selecione todas as que se apliquem

- ☐ fins estritamente estatutários
- ☐ atividades de enriquecimento curricular
- ☐ exploração de um bar
- ☐ organização de atividades de apoio às famílias
- ☐ complemento de apoio familiar ou ATL
- ☐ atividades ocasionais de angariação de fundos
- ☐ outra(s)

*** Q6. Número de alunos que a Associação de Pais representa:**

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ até 50
- ☐ entre 51 e 100
- ☐ entre 101 e 200
- ☐ entre 201 e 500
- ☐ mais de 500

*** Q7. Nível de rendimentos anuais que a Associação gere (em euros):**

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ até 7.500
- ☐ entre 7.501 e 10.000
- ☐ entre 10.001 e 50.000
- ☐ entre 50.001 e 150.000
- ☐ mais de 150.000

*** Q8. Os rendimentos da Associação de Pais resultam de: (indique por ordem decrescente de importância o tipo de rendimento, considerando que deve ser indicado dentro da quadrícula o número 1 para a principal fonte de rendimento, 2 para a segunda mais importante fonte de rendimento e assim sucessivamente, coloque 0 quando não aplicável)**

Nestes campos só podem ser inseridos números

quotas pagas pelos associados	<input type="text"/>
subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários	<input type="text"/>
atividades comerciais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários	<input type="text"/>
organização de atividades de enriquecimento curricular e atividades no âmbito do prolongamento de horário e da escola a tempo inteiro	<input type="text"/>
donativos	<input type="text"/>
outro(s)	<input type="text"/>

*** Q9. Os principais gastos da Associação de Pais referem-se a: (indique por ordem decrescente de importância o tipo de gasto, considerando que deve ser indicado dentro da quadrícula o número 1 para o principal gasto, 2 para o segundo mais importante gasto e assim sucessivamente)**

Nestes campos só podem ser inseridos números

gastos com o pessoal	<input type="text"/>
gastos com a realização dos fins estatutários	<input type="text"/>
gastos com atividades desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários	<input type="text"/>
gastos com atividades de enriquecimento curricular e atividades no âmbito do prolongamento de horário e da escola a tempo inteiro	<input type="text"/>
outro(s)	<input type="text"/>

*** Q10. Número de funcionários remunerados que a Associação de Pais tem ao seu serviço (se não aplicável coloque 0)**

funcionários

Neste campo só é possível introduzir números.

◀ Anterior

Seguente ▶

Sair e limpar questionário

Continuar mais tarde

eLearning
universidade de aveiro



universidade de aveiro
theoria poiesis praxis

Os normativos das Associações de Pais: o caso do distrito de Aveiro



Obrigações fiscais

*** Q11. Obrigações fiscais que a sua Associação de Pais cumpriu/cumpre**

Selecione todas as que se apliquem

- ☐ entrega da declaração de início de atividade
- ☐ entrega da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC
- ☐ entrega da declaração modelo 10 referente a rendimentos de trabalho
- ☐ entrega da declaração mensal de remunerações
- ☐ entrega da declaração modelo 25 referente aos donativos recebidos
- ☐ entrega da declaração periódica de IVA
- ☐ outra(s)

*** Q12. Quando, por força de eleições, são alterados os elementos constituintes dos órgãos sociais, a Associação comunica, no prazo de 15 dias, essa alteração à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)?**

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ sim ☐ não ☐ não sabe

« Anterior

Seguinte »

Sair e limpar questionário

Continuar mais tarde

eLearning
universidade de aveiro



Prestação de contas

*** Q13. A sua Associação de Pais elabora contas anuais que submete à aprovação da Assembleia Geral?**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ sim ☐ não ☐ não sabe

*** Q14. As contas são validadas pelo Conselho Fiscal?**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ sim ☐ não ☐ não sabe

*** Q15. A sua Associação de Pais organiza a contabilidade de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (SNC-ESNL):**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ sim ☐ não ☐ não sabe

*** Q16. O SNC-ESNL estabelece como limite para a sua adoção obrigatória o total de 150.000 euros de rendimentos, sendo que, abaixo deste valor, as entidades ficam dispensadas da sua aplicação, podendo, neste caso, adotar o regime de caixa. A sua Associação de Pais enquadra-se no:**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ SNC-ESNL ☐ regime de caixa ☐ não sabe

*** Q17. Na sua opinião, as normas utilizadas na elaboração das contas da sua Associação de Pais:**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ são claras e facilmente aplicáveis
☐ são difíceis de entender e de aplicar
☐ não conhecemos as normas utilizadas
☐ não aplicamos qualquer tipo de normas

*** Q18. Dificuldades na elaboração das contas da sua Associação de Pais:**

	sim	não	não sabe
Encontrar normas contabilísticas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Entender o conteúdo das normas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Encontrar regras de apresentação e divulgação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

*** Q19. Classifique a importância de dar a conhecer as contas aprovadas às seguintes entidades:**

	Nada importante	Pouco importante	Razoavelmente importante	Importante	Muito importante
Aos associados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aos voluntários que não sejam associados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aos prestadores de donativos (doadores)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ao Estado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Às entidades que concedem subsídios	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
À comunidade em geral	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Às restantes Associações de Pais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aos fornecedores de bens e serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

*** Q20. Considera que um aumento da exigência na apresentação das contas da sua Associação de Pais tem o seguinte impacto nas entidades descritas:**

	Prejudica a sua apresentação	Indiferente	Melhora a sua apresentação
Aos associados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aos voluntários que não sejam associados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aos prestadores de donativos (doadores)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ao Estado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Às entidades que concedem subsídios	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
À comunidade em geral	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Às restantes Associações de Pais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aos fornecedores de bens e serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

◀ Anterior Seguinte ▶

Sair e limpar questionário

Continuar mais tarde



Normalização contabilística

*** Q21. Conhece o novo Sistema de Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo (SNC-ESNL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março, a partir de 1 de janeiro de 2012?**

- ☐ Sim ☐ Não

*** Q22. Em que medida concorda com o normativo aplicável às entidades do setor não lucrativo (SNC-ESNL):**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Discordo totalmente ☐ Discordo ☐ Não concordo nem ☐ Concordo ☐ Concordo totalmente
discordo

*** Q23. Qual considera ser o seu nível de informação relativamente ao novo normativo SNC-ESNL?**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Nada informado ☐ Pouco informado ☐ Razoavelmente informado ☐ Muito informado ☐ Totalmente informado

*** Q24. Qual considera ser o impacto da aplicação do novo normativo (SNC-ESNL) na qualidade da informação financeira produzida pelas Associações de Pais aos seus utilizadores?**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Muito negativo ☐ Negativo ☐ Sem impacto ☐ Positivo ☐ Muito positivo

*** Q25. Qual considera ser nível de preparação e de conhecimento das Associações de Pais para adotar o SNC-ESNL?**
Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Nada preparadas
 ☐ Pouco preparadas
 ☐ Razoavelmente preparadas
 ☐ Muito preparadas
 ☐ Totalmente preparadas

*** Q26. Qual o nível de interesse dos utilizadores da informação das Associações de Pais na aplicação do SNC-ESNL?**

	Nada interessados	Pouco interessados	Razoavelmente interessados	Muito interessados	Totalmente interessados
Associados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Voluntários	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Prestadores de donativos (doadores)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Estado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Entidades que concedem subsídios	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comunidade em geral	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Restantes Associações de Pais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fornecedores de bens e serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

*** Q27. Qual a importância para as Associações de Pais da existência de um guia, onde pudessem encontrar respostas e soluções para cumprir as suas obrigações legais e contabilísticas:**

Escolha uma das seguintes respostas

- ☐ Nada importante
 ☐ Pouco importante
 ☐ Importante
 ☐ Muito importante
 ☐ Totalmente importante

◀ Anterior

Submeter

Sair e limpar questionário

Continuar mais tarde

eLearning
universidade de aveiro

